

Das Körperschaftsteuergesetz 1977

Eine Kritik aus gesetzgebungstechnischer Sicht zugleich ein Beitrag zur juristischen Steuertechnik

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Albert-Ludwigs-Universität
zu Freiburg im Breisgau

vorgelegt von
Horst Metz
aus Bad Doberan/Mecklenburg

1981

Das Körperschaftsteuergesetz 1977

**Eine Kritik aus gesetzgebungstechnischer Sicht
zugleich ein Beitrag zur juristischen Steuertechnik**

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Albert-Ludwigs-Universität
zu Freiburg im Breisgau

vorgelegt von
Horst Metz
aus Bad Doberan/Mecklenburg

1981



Dekan : Prof. Dr. Albrecht Dieckmann
1. Berichterstatter : Prof. Dr. Fritz Rittner
2. Berichterstatter : Prof. Dr. Elmar Bund

Tag der mündlichen Prüfung: 9./10. Februar 1981

Mein besonderer Dank gebührt Herrn Prof. Dr. F. Rittner, der diese Arbeit richtungweisend betreut hat und Herrn Prof. Dr. E. Bund für die wohlwollende und zügige Zweitgutachtertätigkeit, sowie der Graduiertenförderung für das gewährte Stipendium und meinen Eltern, die mir die Drucklegung ermöglicht haben, sowie letztlich allen Freunden, die mir im Verlauf der Dissertation durch aufopfernde Hilfsbereitschaft sicheren persönlichen Halt gegeben haben.

INHALTSVERZEICHNIS

VORWORT und EINLEITUNG	1
------------------------------	---

1. KAPITEL

BEGRIFF, ENTWICKLUNG UND STAND DER GESETZGEBUNGSTECHNIK
UND DAS GESETZGEBUNGSVERFAHREN ZUM KSTG 1977

§ 1 BEGRIFF, ENTWICKLUNG UND STAND DER GESETZGEBUNGSTECHNIK IN DER RECHTSWISSENSCHAFT	
A. Der Begriff und die Aufgabe	5
B. Die Entwicklung und der Stand der Gesetzgebungstechnik	7
§ 2 DIE GESETZGEBUNGSTECHNIK ALS PROBLEM DER STEUER- RECHTSWISSENSCHAFT UND DER STEUERGESETZGEBUNGSPRAXIS	9
§ 3 DAS GESETZGEBUNGSVERFAHREN ZUM KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ 1977	
A. Der zeitliche Ablauf der Körperschaftsteuerreform	11
B. Die Ziele und die Ergebnisse der Körperschaft- steuerreform in der Bundesrepublik Deutschland	12
C. Die wissenschaftlichen Vorarbeiten	
I. Die Vorarbeiten der Steuerwissenschaften	
1. Die Vorarbeiten der Steuerrechtswissenschaft	14
2. Die Vorarbeiten der Steuerlehren	16
3. Zusammenfassung der Vorarbeiten der Steuerwissenschaften	17
II. Die Vorarbeiten der Steuerreformkommission	17

D. Die Vorbereitung und die Ausführung durch den Gesetzgeber	
I. Der Entwurf der Bundesregierung	21
II. Die Debatten im 7. Deutschen Bundestag	
1. Die Beratungsphase 1973/1974	23
2. Die Beratungsphase 1976	24
III. Der Bericht und der Antrag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages	25
E. Die Beteiligung der Gesetzesanwender am Gesetz- gebungsverfahren durch die öffentliche Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages	27
§ 4 DIE THESENFORMIGE ZUSAMMENFASSUNG DES GRUNDLAGEN- TEILES DER UNTERSUCHUNG	28

2. KAPITEL

DISKUSSION EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK ALS GESETZ-
GEBUNGSTECHNIK IM STEUERRECHT ZUGLEICH EINE KRITIK AN
DEN TEILEN I - III DES KSTG 1977

§ 5 DER BEGRIFF EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK	30
§ 6 DIE GRUNDLAGEN EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK	
A. Die Steuerrechtsnormen als Objekt: Eine Einführung	
I. Der Begriff, die Zwecke und die Arten	33
II. Der Inhalt und die Entstehung von Rechtsnormen:	
1. Der Inhalt und die Entstehung von allgemeinen Rechtsnormen	36

2. Der Inhalt und die Entstehung von Steuerrechtsnormen: Der Transformationsprozess.....	38
B. Die Rechtssprache als Medium: Eine Einführung	
I. Die Rechtssprache aus der Sicht der Rechtswissenschaft	42
II. Die Sprache aus der Sicht der Sprachwissenschaften	
1. Ein semiotischer Aspekt	44
2. Ein kommunikativer Aspekt	45
§ 7 DER METHODISCHE ANSATZ ZU EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK.....	47
A. Reduktion der Zeichenmenge	50
B. Elimination von Störfaktoren der Kommunikation	51
C. Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer	51
§ 8 PROPÄDEUTIK EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK DARGESTELLT AN BEISPIELEN AUS DEN TEILEN I - III DES KSTG 1977	
A. Regeln für die Reduktion der Zeichenmengen	
I. Gebot einer Rationalisierung der Stoffmenge	52
II. Gebote für den Einsatz von Steuerrechtsbegriffen	
1. Einführung in die Begrifflichkeit	56
2. Einige Regeln für den rationalen Gebrauch von Steuerrechtsbegriffen	
a) Gebot der Erforderlichkeit	58
b) Gebot eines adäquaten Abstraktionsniveaus	60
c) Gebot der Anschaulichkeit	63
d) Verbot begrifflicher Neuzuweisung	65

III. Regel für den Einsatz von Verweisungen	
1. Einführung in die Verweisungstechnik	67
2. Rationaler Gebrauch der Verweisungen durch das Gebot der Verhältnismäßigkeit	70
IV. Regel für den Einsatz der Regel-Ausnahme-Technik	
1. Einführung in die besondere Form der Tatbestandstechnik	74
2. Rationaler Gebrauch durch das Gebot der Kennzeichnung des Metasystems	77
B. Regeln für die Elimination von Störfaktoren der Kommunikation	
I. Gebot der Vorprüfung der Lokation der Zeichen	80
II. Gebot der Vorprüfung der Polyfunktionalität der Zeichen	81
III. Gebot der Vorprüfung beim Einsatz unilateraler Zeichen..	82
IV. Verbot der Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen	83
V. Verbot der Fiktion als Sprachzeichen	
1. Einführung in das Phänomen der Fiktion	85
2. Unwert der Gesetzesfiktion für die juristische Steuertechnik	89
C. Regeln für die Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer	
I. Regeln für die Entstehung einer Gesetzessystematik im Steuerrecht	
1. Einführung in die Technik des äußeren Systems.....	94
2. Einige Regeln für den rationalen Gebrauch der Gesetzessystematik	
a) Gebot der informatorischen Sachlichkeit	95
b) Gebot der informatorischen Zusammengehörigkeit....	98
c) Gebot einer prägnanten und plastischen Topographie	100
d) Gebot der sachadäquaten Integration von Sonderregelungen	102

II. Regeln für den Einsatz von Legaldefinitionen

1. Einführung in die Technik der Legaldefinition.....	104
2. Einige Regeln für den Gebrauch von Legaldefinitionen	
a) Gebot der Vorprüfung der Erforderlichkeit einer Legaldefinition.....	105
b) Gebot der Vorprüfung der Geeignetheit einer Legaldefinition.....	107
c) Gebot der Vorprüfung der logischen Anforderungen einer Legaldefinition.....	109
d) Gebot der Vorprüfung der teleologischen Anforderungen einer Legaldefinition.....	109

§ 9 ZUSAMMENFASSUNG DES METHODOLOGISCHEN TEILES DER UNTERSUCHUNG

A. Ergebnisse der beispielhaften Kritik an der Gesetz- gebungstechnik in den Teilen I-III des KStG 1977.....	111
B. Leitsätze einer juristischen Steuertechnik.....	113

3. KAPITEL

KRITIK AN DER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK IM IV. TEIL DES KSTG 1977

§ 10 ÜBERBLICK ÜBER DEN GESETZESTEXT DER §§ 27 - 46	115
§ 11 EINFÜHRUNG IN DIE STRUKTUR DER GESETZLICHEN REGELUNG.....	123
§ 12 GESETZESTECHNISCHE ANALYSE DER GENERALKLAUSEL DES § 27 KSTG	
A. Unzureichende Kennzeichnung als Ausnahmeregelung.....	131
B. Unrationaler Gebrauch von Steuerrechtsbegriffen	
I. Der Begriff "Belastung"	135

II. Der Begriff "Eigenkapital"	136
III. Die Begriffe "Erhöhung" und "Minderung".....	139
C. Verbotswidriger Gebrauch unilateraler Zeichen und der Fiktion	141
D. Unkorrekter Gebrauch der Legaldefinition für die Begriffe "Tarifbelastung" und "Ausschüttungsbelastung".....	144
E. Zusammenfassung der Einzelergebnisse.....	146
§ 13 GESETZESTECHNISCHE ANALYSE DER ERGÄNZUNGSNORMEN ZUR GENERALKLAUSEL IN DEN §§ 28 - 30 KStG	
A. Unrationaler Gebrauch von Steuerrechtsbegriffen	
I. Die Begriffe "Vermögensmehrungen" und "verwendbares Eigenkapital".....	149
II. Der Begriff "Nennkapital".....	150
B. Verbotswidriger Gebrauch unilateraler Zeichen.....	150
C. Unkorrekter Gebrauch der Legaldefinition für die Begriffe "Eigenkapital" und "verwendbares Eigenkapital".....	152
D. Mangelnde Kennzeichnung eines Metasystems.....	153
E. Unzureichende Prüfung der Lokation der Zeichen.....	155
F. Unvollständige Prüfung des begrifflichen Abstraktionsniveaus.....	156
G. Unvollkommene informatorische Sachlichkeit.....	157
H. Zusammenfassung der Einzelergebnisse.....	158
§ 14 GESETZESTECHNISCHE ANALYSE DER ERMITTLUNGSVORSCHRIFTEN DES VERWENDBAREN EIGENKAPITALS IN SONDERFÄLLEN §§ 31 - 39	
A. Fehlgeschlagene Rationalisierung der Stoffmenge.....	159
B. Mangelnde Eignung der benutzten Verweisungen	163
C. Verbotswidriger Gebrauch von echten und unechten Fiktionen.....	166

D. Lückenhafte Vorprüfung der Polyfunktionalität der Zeichen.....	169
E. Verbotswidrige Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen.....	170
F. Unzureichende informatorische Sachlichkeit und Zusammengehörigkeit.....	171
G. Fehlende prägnante und plastische Topographie.....	174
H. Weitere Störfaktoren der Kommunikation im Überblick.....	177
I. Zusammenfassung der Einzelergebnisse.....	179
§ 15 GESETZESTECHNISCHE ANALYSE DER ERGÄNZUNGSVORSCHRIFTEN IN DEN §§ 40 - 43	
A. Verbotswidriger Gebrauch zusätzlicher Fiktionen.....	181
B. Mangelnde informatorische Zusammengehörigkeit.....	185
C. Zusammenfassung der Einzelergebnisse.....	186
§ 16 UNZUREICHENDE RATIONALISIERUNG DER STOFFMENGE BEI DEN VERFAHRENSVORSCHRIFTEN IN DEN §§ 44 - 46	187
§ 17 ZUSAMMENFASSENDE BETRACHTUNG DER UNTERSUCHTEN STÖRFAKTOREN ALS KRITIK AN DER UNZUREICHENDEN TRANSFORMATION DES ANRECHNUNGSMODELLS IN DAS KSTG 1977	190
ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK.....	195

VIII.

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s mit Zitierstichworten (in Klammern)

I. Lehrbücher, Monographien, Aufsätze, Kommentare

- | | |
|----------------------------|---|
| Apelt,
Willibald | Die Gesetzgebungstechnik München 1951
(Die Gesetzgebungstechnik) |
| Armin,
Hans Herbert von | Die Steuergesetzgebung aus der Sicht des
Steuerzahlers
in: StuW 1977, 252 |
| Baden,
Eberhard | Gesetzgebung und Gesetzesanwendung
im Kommunikationsprozeß
Baden-Baden 1977 (Gesetzgebung) |
| ders., | Zur Sprachlichkeit der Gesetze
in: Rüdiger-Baden-Kindermann,
Vorstudien S. 99 |
| Ball,
Kurt | Vom neuen Weg der Gesetzgebung
Berlin 1921 (Vom neuen Weg) |
| ders., | Steuerrecht und Privatrecht
Mannheim-Berlin-Leipzig 1924
(Steuerrecht und Privatrecht) |
| Bangemann,
Martin | Bilder und Fiktionen in Recht und
Wissenschaft Diss. jur. München 1963
(Bilder und Fiktionen) |
| Bayer,
Hermann-Wilfried | Das System des Steuerrechts
in: BB 1975, 569 |
| Becker,
Peter | Juristendeutsch in der Gesetzessprache
in: NJW 1967, 917 |
| Beling,
Ernst | Methodik der Gesetzgebung insbesondere
der Strafgesetzgebung zugleich ein Beitrag
zur Würdigung des Strafgesetzbuchentwurfes
von 1919 Berlin 1922 (Methodik) |
| Bender,
Rolf | Zur Notwendigkeit einer Gesetzgebungslehre
dargestellt an aktuellen Problemen der
Justizreform Stuttgart 1974
(Zur Notwendigkeit) |

IX.

- | | |
|-------------------------------------|---|
| ders., | Das Selbstregulierungstheorem als die zentrale Methode einer allgemeinen Gesetzgebungslehre
in: Recht und Gesellschaft
Festschrift für Helmut Schelsky
Berlin 1978 S. 31 |
| Bense,
Max | Semiotik, Allgemeine Theorie der Zeichen
Baden-Baden 1967 (Semiotik) |
| Berger,
Albrecht | Entwurf eines Systems zur Dokumentation von explizierten Verweisungen in gesetzlichen Vorschriften
München-Berlin 1971 (Entwurf) |
| Bezold,
Wilhelm | Die Konzeption des Anrechnungsverfahrens ein möglicher Weg zur Reform der Besteuerung der Körperschaften mit Berücksichtigung überrationaler Belange, München 1973 (Die Konzeption) |
| Bode,
Hans-Jürgen | Geheimwissenschaft
in: NJW 1956, 1307 |
| Breuer,
Dieter | Einführung in die pragmatische Texttheorie
München 1974. (Einführung) |
| Brockhoff,
Hedin | Vom Beruf unserer Zeit zur Steuergesetzgebung
in: DB 1975, 2101 |
| Buddemeier,
Heinz | Kommunikation als Verständigungshandlung
Sprachphilosophische Ansätze zu einer Theorie der Kommunikation Frankfurt 1973 (Kommunikation) |
| Bühler,
Karl | Sprachtheorie 2. Auflage Stuttgart 1965 (Sprachtheorie) |
| Bühler,
Ottmar | Die rechtsstaatliche Forderung auf dem Gebiet des Steuerrechtes
in: StbJb 1955/56 , 19 |
| ders., | Rationalisierung der Gesetzgebungsflut
in: FR 1955, 221 |
| Bühler, Ottmar
Strickrodt, Georg | Steuerrecht Band 1, Allgemeines Steuerrecht , 3. Auflage Wiesbaden 1960 (Steuerrecht) |
| Bülow | Zivilprozessualische Fiktionen und Wahrheiten
in: AcP Bd. 62,1 |

XI.

- | | |
|---|--|
| Engisch,
Karl | Einführung in das juristische Denken
Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1977 |
| Falk,
Ludwig | Steuergesetzgebung in der öffentlichen
Kritik, in: StbJb 1961/62, 27 |
| Fasold,
Ludwig | Organschaft und Anrechnung im KStG 1977
in: DStR 1976, 655 |
| FDP (Hrsg.)
Bundestagsfraktion | Stichworte zur Wirtschafts-, Finanz- und
Agrarpolitik Bonn 1976
(Stichworte der FDP-Bundestagsfraktion) |
| Flechtner,
Hans-Joachim | Grundbegriffe der Kybernetik Stuttgart 1972
(Grundbegriffe) |
| Flume,
Werner | Einige Gedanken zur Steuerreform
in: StbJb 1971/72, S. 31, 50 |
| Forsthoff,
Ernst | Lehrbuch des Verwaltungsrecht 10. Auflage
München 1973 (Lehrbuch) |
| Garstka,
Hans-Jürgen | Information und Sprache im rechtlichen
Regelungsprozeß - zur Einbeziehung
Informationswissenschaft und Sprachwissen-
schaft in die Rechtstheorie
in: DVR 1975, 281 |
| Geiger, Klaus
Zeitler, Franz-Christoph | Körperschaftsteuerreform 1977
Frankfurt 1976
(Körperschaftsteuerreform) |
| Gerock | Unsere Gesetzessprache
in: ZDS 1913 Sp. 210 |
| Gesellschaft
für Deutsche
Sprache | Fingerzeige für die Gesetzes- und Amts-
sprache 8. Auflage
Lüneburg 1962 (Fingerzeige) |
| Gierke,
Otto | Der Entwurf eines bürgerlichen Gesetz-
buches und das deutsche Recht
Leipzig 1889 (Der Entwurf) |
| Greif,
Martin | Körperschaftsteuerreform und Anrechnungs-
verfahren Diss. rer. pol. München 1976
(Körperschaftsteuerreform) |
| Grimm,
Dieter | Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaft
Bd. 2 München 1976 (Rechtswissenschaft
und Nachbarwissenschaft) |
| Gruman,
Martin | Spiegel der deutschen Rechtssprache
Flensburg 1961 (Spiegel) |

XII.

- | | |
|-----------------------------|--|
| Gutherz,
Harald | Studien zur Gesetzestechnik Breslau 1908
(Gesetzestechnik) |
| Günther | Gesetzgebungswissenschaft und Gesetz-
gebungskunst, in: Rechtslexikon für
Juristen aller teutschen Staaten
Leipzig 1841 Bd. 1 S. 755 |
| Goldschmidt | Die formalen Mängel des Entwurfs - kri-
tische Erörterung zum Entwurf des BGB
in: KZfR Bd. 4 Heft 4 S. 57 |
| Goerlich,
Helmut | Erfordernisse, rationaler Gesetzgebung
nach Maßstäben des Bundesverfassungsge-
richts, in: JZ 1977, 89 |
| Haller,
Heinz | Zur Problematik eines rationalen Steuer-
systems Kiel 1965
(Zur Problematik eines rationalen Steuer-
systems) |
| ders., | Die Steuern, Grundlinien eines rationalen
Systems öffentlicher Abgaben, 2. Auflage
Tübingen 1971 (Die Steuern) |
| ders., | Finanzpolitik
5. Auflage Tübingen 1972 (Finanzpolitik) |
| Hatz,
Helmut | Rechtssprache und juristischer Begriff
Stuttgart 1963
(Rechtssprache und juristischer Begriff) |
| Heck,
Philipp | Begriffsbildung und Interessensjurisprudenz
Tübingen 1932 (Begriffsbildung) |
| Hedemann,
Justus Wilhelm | Über die Kunst gute Gesetze zu machen
Weimar 1911 (Über die Kunst) |
| ders., | Wesen und Wandel der Gesetzgebungstechnik,
in: Festschrift zum 70. Geburtstag für
Walter Schmidt-Rimpler, Karlsruhe 1957 S.23 |
| Hedtkamp,
Günther | Lehrbuch der Finanzwissenschaft
Neuwied-Berlin 1968 (Finanzwissenschaft) |
| Hensel,
Albert | Verfassungsrechtliche Bindung des Steuer-
gesetzgebers, Besteuerung nach der Leistungs-
fähigkeit-Gleichheit vor dem Gesetz
in: VJSchrStuFR 1930 S. 441 |

XIII.

- ders., Steuerrecht, 3. Auflage Berlin 1933
(Steuerrecht)
- Hermann, Carl
Heuer, Gerhard Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetzen
18. Auflage, Köln 1950/77 (Kommentar)
- Herschel,
Wilhelm Verweisungen in Tarifverträgen und Betriebsvereinbarungen
in: BB 1963, 1220
- Herzig,
Norbert Funktionsweise des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungssystems auf der Gesellschaftsebene, in: FR 1976, 441
- Heupel,
Carl Taschenwörterbuch der Linguistik
München 1973 (Taschenwörterbuch)
- Horn,
Dieter Rechtssprache und Kommunikation, Grundlegung einer semantischen Kommunikationstheorie Berlin 1966 (Rechtssprache)
- ders., Rechtswissenschaft und Kommunikationstheorie, in: ARSP 1967, 573
- Hüble,
Leo Die Organtheorien im Körperschaftsteuerrecht, in: DStZ 1965, 17
- Husserl,
Gerhard Logische Untersuchungen
Band 2, 1. Teil, Halle 1922
(Logische Untersuchungen)
- Jahn,
Hermann Probleme der internationalen Steueranrechnung im Rahmen der Körperschaftsteuerreform, in: DB 1976, 1447
- Jhering,
Rudolf von Geist des römischen Rechts, Zweiter Teil
2. Abteilung, 8. Auflage, Basel 1954
(Geist des römischen Rechts)
- Jünger,
Paul Über das Körperschaftsteuer-Reformgesetz
in der vom Bundestag verabschiedeten Form
in: DB 1976, 1124
- Jurkat,
Werner Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht
Heidelberg 1975 (Die Organschaft)
- Kamm,
Hans-Wilhelm Über Grundlinien steuergesetzlicher Tatbestandsbildung und steuertatbestandlicher Garantiefunktion Köln 1976
(Tatbestandsbildung)

XIV.

- | | |
|-----------------------------------|--|
| Kamlah, Wilhelm
Lorenzen, Paul | Logische Propädeutik, Mannheim 1967
(Logische Propädeutik) |
| Karpen,
Hans-Ulrich | Die Verweisung als Mittel der Gesetz-
gebungstechnik, Berlin 1970
(Die Verweisung) |
| ders., | Die Verweisung im System horizontaler
und vertikaler Gewaltenteilung,
in: Rödиг (Hrsg.), Studien S. 221 |
| Kaniak,
Gustav | Das vollkommene Gesetz
Wien 1974 (Das vollkommene Gesetz) |
| Kastner,
Oswald | Zur Gesetzgebungstechnik des bürgerlichen
Gesetzbuches
in: Festschrift zur Hundertjahrfeier
des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches
Wien 1911, S. 533 |
| Kelsen,
Hans | Reine Rechtslehre, 2. Auflage
Wien 1960 (Reine Rechtslehre) |
| ders., | Zur Theorie der juristischen Fiktion
in: Annalen der Philosophie Bd. 1 S. 632 |
| Kindermann,
Harald | Ministerielle Richtlinien der Gesetzes-
technik vergleichende Untersuchung über
die Regelung in der BRD, in Österreich
und der Schweiz, Berlin-Heidelberg-New-
York 1979 (Ministerielle Richtlinien) |
| ders., | Rechtliche Regelungen als Resultat gesell-
schaftlicher Konflikte, dargestellt an
zwei Beispielen aus der Entstehungsge-
schichte des BGB
in: Rödиг (Hrsg.), Studien S. 560 |
| ders., | Zur Errichtung eines Bundesamtes der Ge-
setzgebung
in: Rödиг-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 147 |
| ders., | Plan und Methode der Gesetzgebungstheorie
in: JB1 1946, 401 |
| Klein,
Franz | Das Bundesministerium der Finanzen
Frankfurt 1966 (Das Bundesministerium) |
| Klein,
Friedrich | Verstoßen die Steuervergünstigungen für
Genossenschaften gegen das Grundgesetz
in: StuW 1958, 589 |

- Klug, Ulrich (Hrsg.)
Ramm, Thilo
Rittner, Fritz
Schmiedel, Burkhard
Gesetzgebungstheorie, juristische Logik,
Zivil- und Prozessrecht
Gedächtnisschrift für Jürgen Rüdig
Heidelberg-Berlin-New-York 1978
(Gedächtnisschrift für Jürgen Rüdig)
- Klug,
Ulrich
Juristische Logik, 3. Auflage
Berlin-Heidelberg-New-York 1976 (Logik)
- ders.,
Zur Problematik juristischer Definitionen,
in: Gedächtnisschrift für Jürgen Rüdig
S. 199
- Klunzinger,
Eugen
Körperschaftsteuergesetz
in: H. Weber (Hrsg.), Einführung S. 80
- Knobbe-Keuk,
Brigitte
Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht
2. Auflage Köln 1979
(Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht)
- Knies,
Wolfgang
Steuerzweck und Steuerbegriff
München 1976 (Steuerzweck und Steuerbegriff)
- Kitka,
Joseph
Über das Verfahren bei der Abfassung der
Gesetzbücher überhaupt und der Strafge-
setzbücher insbesondere
Wien 1838 (Über das Verfahren)
- Koch,
Karl
Zur Steuerreform
in: JbFfSt 1972/73, S. 31,47
- Kohler,
Joseph
Technik der Gesetzgebung
in: AcP 96, 345
- Krawietz, (Hrsg.)
Werner
Die Theorie und Technik der Begriffsjuris-
prudenz
Darmstadt 1976 (Theorie und Technik)
- Krebs,
Hans-Joachim
Die Reform der Körperschaftsteuer
in: Beilage 3/1976 zu BB 1976
- Kreile,
Reinhold
Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepu-
blik Deutschland aus der Sicht des Parla-
mentariers,
in: StuW 1977,1
- Krems,
Burckhardt
Grundfragen der Gesetzgebungslehre, erör-
tert anhand neuerer Gesetzgebungsvorhaben
insbesondere der Regelung des Bergschadens-
rechtes
Berlin 1979 (Grundfragen der Gesetzgebungs-
lehre)

- Krüger,
Uwe Der Adressat des Rechtsgesetzes, Berlin
1969 (Der Adressat)
- Kruse,
Heinrich Wilhelm Die Abgabenordnung 1977 - Eine kritische
Würdigung,
in: JbFfSt 1976/77, 47
- ders., Steuerrecht 3. Auflage, München 1973
(Steuerrecht)
- Lachmeyer,
Friedrich Zur Theorie der Gesetzgebung,
in: DÖV 1978, 33
- ders., Möglichkeiten einer Verwendung normen-
theoretischer Analysen für die Gesetz-
gebung, in: Rödиг (Hrsg.), Studien S. 494
- Lang,
Joachim Systematisierungen der Steuervergünsti-
gungen Berlin 1974 (Systematisierungen)
- ders., Das Steuerrecht als Fach einer rechts-
wissenschaftlichen Ausbildung,
in: StuW 1976, 76
- Lange,
Joachim Lehrbuch der Körperschaftsteuer
3. Auflage, Herne-Berlin 1978 (Lehrbuch)
- Larenz,
Karl Methodenlehre der Rechtswissenschaft
4. Auflage, Berlin-Heidelberg-New-York 1979
(Methodenlehre)
- Lempenau,
Gerhard Verdeckte Gewinnausschüttung - Sorgenkind
der Körperschaftsteuerreform,
in: BB 1977, 1209
- List,
Heinrich Entwicklungslinien im Steuerrecht,
in: BB 1974, 425
- Littmann,
Eberhard Einkommen und Einkünfte
Gesetzessystematische Abgrenzung,
in: DStR 1962, 17
- Löringhoff,
Freytag Baron von Logik - Ihr System und ihr Verhältnis zur
Logistik Stuttgart 1955 (Logik)
- Lottich,
H. Vereinfachung des Steuerrechts - Einige
Beispiele und Möglichkeiten aus der Sicht
der Steuerrechtslehre in der Steuerver-
waltung,
in: FR 1979, 115

XVII.

- Mallachow,
Rolf Rechtserkenntnis und Fiktionslehre
in: Bausteine der Philosophie des Als-Ob,
Bd. 3 München 1922
- Mattern,
Gerhard Der Stand der deutschen Steuerrechtswissen-
schaft, in: JZ 1975, 166
- Maaßen,
Wolfgang Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen
des Steuerrechts Berlin 1977
(Privatrechtsbegriffe)
- Meilicke ,
Heinz Präzise Darstellung des KStG - Rezension
zu Felix Streck, KStG 1977
in: DStR 1979, 526
- Meßmer,
Kurt Die Fiktion im Steuerrecht - Bräuche und
Mißbräuche, in: StbJb 1977/78, 65
- Meurer,
Dieter Die Fiktion als Gegenstand der Gesetz-
gebungslehre
in: Rödиг (Hrsg.), Studien S. 281
- Meyer-Arndt,
Lüder Die Belastungsdifferenz als Zentralbegriff
des § 27 Abs. 1 KStG
in: DB 1977, 1017
- Mayer-Wegelin ,
Eberhardt Die Körperschaftsteuererhöhung - Ein neuer
Begriff - , in: BB 1976, 1599
- Mösbauer,
Heinz Das System des Steuerrechts
in: BB 1975, 574
- ders., Steuergesetzgebung und Investition
in: BB 1976, 193
- Möller,
Alex Die historische Aufgabe zweier Koalitions-
regierungen unter Führung der SPD
in: Materialien zum außerordentlichen Par-
teitag der SPD vom 18. - 20.11.1971
(Materialien zum Parteitag der SPD)
- Müller,
Hans-Werner Handbuch der Gesetzgebungstechnik
2. Auflage Köln-Berlin-Bonn-München 1968
(Handbuch)
- Müller,
Georg Richtlinien der Gesetzestechnik in Bund
und Kantonen
in: Rödиг (Hrsg.), Studien S. 211
- Müller-Dott,
J.P. Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform
in: DStR 1977, 432

XVIII.

- | | |
|--------------------------------------|--|
| Nadler,
Hermann | Zur Informationskrise auf dem Gebiete des
Rechts, in: JZ 1977, 296 |
| Naujoks,
Rolf | Der Anwendungsbereich des Verwaltungsver-
fahrens-gesetzes. Ein Beispiel für den
fehlenden Beruf unserer Zeit zur Gesetz-
gebungstechnik
in: JZ 1978, 41 |
| Neumann,
Dirk | Verweisungen
in: RdA 1976, 49 |
| Neumann-Duesberg,
Horst | Sprache im Recht
Regensburg-Münster 1949
(Sprache im Recht) |
| Neumark,
Fritz | Grundsätze gerechter und ökonomischer
rationaler Steuerpolitik
Tübingen 1970 (Grundsätze) |
| ders., | Wirtschafts- und Finanzprobleme des
Interventionsstaates
Tübingen 1961 (Wirtschafts- und Finanz-
probleme) |
| Nickol, Jost
Nussbaum, Ekkart von | Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren
nach dem Referenten-Entwurf im 3. StRefG
in: DB 1973, 2010 |
| Noll,
Peter | Die Mitwirkung der Betroffenen bei recht-
lichen Regelungen
in: Gedächtnisschrift für Jürgen Rüdig S. 59 |
| ders., | Gesetzgebungslehre
Reinbeck 1973 (Gesetzgebungslehre) |
| Oedekoven | Bericht über die 30. steuerrechtliche
Jahrestagung der Arbeitsgemeinschaft der
Fachanwälte, zitiert nach Essler, Klaus
in: DStZ 1979, 417 |
| Ossenbühl,
Fritz | Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der
Verweisung als Mittel der Gesetzgebungs-
technik, in: DVBl 1967, 401 |
| Otto,
Walter | Amtsdeutsch-Heute
Stuttgart-München-Hannover 1977
(Amtsdeutsch Heute) |
| Palandt,
Otto | Bürgerliches Gesetzbuch - Kurzkommentar
39. Auflage München 1980 (Kommentar zum BGB) |

- ders., Quantitative Legaldefinitionen im Wirtschaftsrecht, in: Gedächtnisschrift für Jürgen Rüdig S. 74
- ders., Verstehen und Auslegen als Problem der Rechtswissenschaft, in: Freiburger Dies universitates (1967) S. 43
- Rüdig, Jürgen
Thieler-Mevissen, Gerda Die Regel-Ausnahme-Technik des Gesetzgebers aus logischer Sicht, in: Rüdig-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 88
- Rüdig, Jürgen Einige Regeln für korrektes Legal-Definieren, in: Rüdig-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 71
- ders., Logik und Rechtswissenschaft, in: Grimm (Hrsg.), Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaft S. 53 ff.
- ders., Gesetzgebungstheorie als praxisorientierte rechtswissenschaftliche Disziplin auf rechtstheoretischer Grundlage in: Rüdig-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 11
- ders., Logische Kriterien für die korrekte Verwendung von Legaldefinitionen, in: Rüdig-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 38
- ders., Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung Berlin-Heidelberg-New York 1976 (Studien)
- Rüdig, Jürgen
Baden, Eberhardt
Kindermann, Harald Vorstudien zu einer Theorie der Gesetzgebung Bonn 1975 (Vorstudien)
- Rose, Gerd Betrieb und Steuern. Erstes Buch. Die Ertragssteuern 4. Auflage Wiesbaden 1977 (Betrieb und Steuern)
- ders., Verunsicherte Steuerpraxis, in: StbJb 1975/76, 41
- Sarrazin, Viktor Die Reform der Körperschaftsteuer, in: FR 1976, 493
- Savigny, Friedrich Carl von Vom Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft Heidelberg 1814 (Vom Beruf)
- ders., System des heutigen Römischen Rechts Berlin 1840, Neudruck Aalen 1973 (System)

- Savigny,
Eike von Die Philosophie der normalen Sprache
Frankfurt 1974 (Die Philosophie)
- Sachsse,
Hans Einführung in die Kybernetik
2. Auflage, Reinbeck 1974 (Einführung)
- Schaff,
Adam Einführung in die Semantik Reinbeck 1973
(Einführung)
- Schläpfer,
Ernst Die Lehre von der Gesetzestechnik, Bern
1930 (Die Lehre von der Gesetzestechnik)
- Schlegelberger,
Franz Vom Beruf unserer Zeit zur Gesetzgebung
Berlin 1934 (Vom Beruf unserer Zeit)
- Schmidt,
Ludwig Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht
nach dem Körperschaftsteuerreformgesetz,
in: GmbHR 1977, 7
- ders., Die Körperschaftsteuerreform,
in: NJW 1976, 2233
- Schmidt-Rimpler,
Walter Zur Gesetzgebungstechnik,
in: Festschrift für Justus Wilhelm Hede-
mann Jena 1938 S. 75
- Schmölders,
Günther Finanzpolitik
Berlin-Heidelberg-New York, 2. Auflage
1965 (Finanzpolitik)
- ders., Der fehlende Einkommensbegriff,
in: StuW 1960, 75
- ders., Allgemeine Steuerlehre, 4. Auflage
Berlin 1965 (Steuerlehre)
- Schneider,
Hans Über den Beruf unserer Zeit für Gesetz-
gebung - Bemerkung über Kunst und Technik
der heutigen Gesetzgebung,
in: NJW 1962, 1273
- Schneider,
Erich Einführung in die Wirtschaftstheorie
BD. IV 3. Auflage Tübingen 1970 (Einfüh-
rung)
- Schreckenberger,
Waldemar Rhetorische Semiotik
Freiburg-München 1978 (Semiotik)
- Schulz,
Harald Zur Frage des Steuergegenstandes in der
Einkommensteuer,
in: BB 1978, 1259
- Schulz von Thun,
Friedemann Können Gesetzestexte verständlicher for-
muliert werden?
in: Rödиг (Hrsg.), Studien S. 432

- Schwertfeger,
Gunther Optimale Methodik der Gesetzgebung als
Verfassungspflicht,
in: Festschrift für Hans-Peter Ibsen,
Tübingen 1977, 173
- Seibert,
Thomas-Michael Zur Fachsprache in der Juristenausbildung
Berlin 1977 (Zur Fachsprache)
- Späth,
Wolfgang Rechtsstaat und Rechtswirklichkeit,
in: DStZ 1978, 465
- Spitaler,
Armin Die Fiktionen im Steuerrecht,
in: StbJb 1958/59 S. 409
- ders., Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Ge-
rechtigkeit im Steuerrecht
in: StbJb 1957/58, 143
- Staats,
Johann-Friedrich Zur Problematik bundesrechtlicher Verwei-
sungen auf Regelungen privatrechtlicher
Verbände, in: ZRP 1978, 58
- Stammler,
Rudolf Theorie der Rechtswissenschaft
Halle 1973 (Theorie)
- Strickrodt,
Georg Strickrodt: Steuerrechtswissenschaft
in: Handwörterbuch des Steuerrechts S. 1024
- Thebrath,
Hermann-Josef Allgemeines Steuerrecht in Einzelsteuer-
gesetzen, zugleich ein Beitrag zur Ge-
setzgebungstechnik, Köln 1978
(Allgemeines Steuerrecht)
- Thiel,
Rudolf Nochmals: Die Besteuerung der verdeckten
Gewinnausschüttung unter der Herrschaft
des KStG 1977, in: DB 1977, 692
- ders., Wegweiser durch den Irrgarten der körper-
schaftsteuerlichen Anrechnungsvorschriften
in: DB 1976, 1495
- ders., Die Reform der Körperschaftsteuer und die
gesetzestechnische Gestaltung der Grund-
vorschriften des Anrechnungsverfahrens
Köln 1971 (Die Reform)
- Tipke,
Klaus Die Situation des Steuerrechts als rechts-
wissenschaftliche Disziplin,
in: NJW 1967, 1885
- ders., Die Steuergesetzgebung in der BRD aus der
Sicht der Steuerwissenschaftler,
in: StuW 1976, 293

XXIII.

- | | |
|---|--|
| ders., | Steuerrecht - Ein systematischer Grundriss
7. Auflage Köln 1979 (Steuerrecht) |
| ders., | Bezüge und Abzüge im Einkommenssteuerrecht, in: StuW 1980, 1 |
| Tipke, Klaus
Lang, Joachim | Zu den Voraussetzungen der Steuerermäßigungen bei Nebeneinkünften aus wirtschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Nebentätigkeit,
in: StuW 1976, 67 |
| Triffterer,
Otto | Welche Aufgaben hat eine Gesetzgebungstheorie in der Rechtswissenschaft?
in: Gedächtnisschrift für Horst Schröder München 1978, S. 505 |
| Uelner,
Adalbert | Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Ministerialdirigenten,
in: DStZ 1977, 119 |
| Vaihinger, | Philosophie des Als-Ob, Leipzig 1922 (Philosophie) |
| Vogel,
Klaus | Die Besonderheit des Steuerrechts,
in: DStZ 1977, 3 |
| Voss,
Reiner | Steuergesetzgebung aus der Sicht des Finanzrichters,
in: StuW 1977, 255 |
| Wach,
Adolf | Legislative Technik
in: Vergleichende Darstellung des deutschen und ausländischen Strafrechts - Allgemeiner Teil Bd. 6 S. 1, Berlin 1908 (Legislative Technik) |
| Wallis,
Hugo von | Steuerwesen und Rechtswissenschaft,
in: JbFfSt 1974/75, 31 |
| Walter,
Elisabeth | Allgemeine Zeichenlehre
Stuttgart 1973 (Allgemeine Zeichenlehre) |
| Walter,
Robert | Die Lehre von der Gesetzestchnik,
in: ÖJZ 1963, 85 |
| Weber, Harald
Beckerath, Hans-Jochen | Steuerrecht und Steuerlehre,
in: Grimm (Hrsg.), Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaft S. 205 |
| Weber,
Hans | Die Organschaft nach dem neuen Körperschaftsteuerrecht,
in: DB 1976, 1784 |

XXIV.

- | | |
|-----------------------------|---|
| Weber,
Hermann (Hrsg.) | Einführung in das besondere Steuerrecht
Bd. 1 München 1975 (Einführung) |
| Weiß,
Günter | KStG - Wegweiser
Die Auswirkungen der Körperschaftsteuer-
reform Bonn 1977 (KStG-Wegweiser) |
| Wiedemann,
Herbert | Gesellschaftsrecht Bd. 1 München 1980
(Gesellschaftsrecht) |
| Wohlschlegel,
Hans-Peter | Körperschaftsteuerreform mit Hindernissen:
Herstellung der Ausschüttungsbelastung
und Steuerbefreiungen nach Abkommensrecht
in: FR 1976, 243 |
| Wöhe,
Günther | Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Bd. 1, 4. Auflage, München 1976
(Steuerlehre) |
| Wolff,
Karl | Die Gesetzessprache
Wien 1952 (Die Gesetzessprache) |
| Wolff, Hans
Bachof, Otto | Verwaltungsrecht
Bd. 1 9. Auflage München 1974 |
| Wrede,
Friedrich | Grundüberlegungen zur Reform der Körper-
schaftsteuer, in: DStZ 1976, 411 |
| Woll,
Arthur | Allgemeine Volkswirtschaftslehre
München 1978 6. Auflage
(Volkswirtschaftslehre) |
| Zachariä,
Karl Solomo | Die Wissenschaft der Gesetzgebung
Leipzig 1806 (Titel) |
| Zitelmann,
Ernst | Die Kunst der Gesetzgebung
in: Neue Zeit- und Streitfragen
Dresden 1904 S. 4 (Die Kunst) |

II. Amtliche Veröffentlichungen

Gesetzentwurf der Bundesregierung - Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes vom 9.1.1974 - Art. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG 1976)
in: BT-Drucks. 7/1470 S. 169

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 16.6.1965,
in: BT-Drucks. 5/3017 S. 6

Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes vom 20.12.1973,
in: BR-Drucks. 700/73 (Beschluß) S. 26

Beschluß des Bundesrates zum Körperschaftsteuergesetz vom 25.6.1976,
in: BR-Drucks. 421/76

3. Bericht des Finanzausschusses zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes vom 4.6.1976,
in: BT-Drucks. 7/5310

3. Antrag des Finanzausschusses zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes vom 3.6.1976,
in: BT-Drucks. 7/5303

Antrag des Ausschusses nach Art. 77 des Grundgesetzes (Vermittlungsausschuss) zu dem Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung (Einkommensteuerreformgesetz-EStRG) vom 19.7.1974,
in: BT-Drucks. 7/2408

Stenographisches Protokoll- Öffentliche Anhörung - der gemeinsamen Sitzung des Finanzausschusses und des Ausschusses für Wirtschaft am 3.12.1975, Protokoll Nr. 93 (Protokoll Nr. 93)

Protokolle der 77. Sitzung des Deutschen Bundestages vom 24.1.1974 - stenographischer Bericht - Nr. 4900 (Protokolle Nr.)

Protokolle der 250. Sitzung des Deutschen Bundestages vom 10.6.1976 - stenographischer Bericht - Nr. 17 794 (Protokolle Nr.)

Gutachten der Steuerreformkommission 1971

in: Schriftenreihe des Bundesministeriums für Wirtschaft und Finanzen,
Heft 17 von 1971 (Gutachten der Steuerreformkommission)

Der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen,
Tübingen 1974 (Der wissenschaftliche Beirat)

Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht - Bericht der Einkommensteuer-
kommission unter Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer
und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte,

in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen
Heft 7 von 1966 (Bericht der Vereinfachungskommission)

Bulletin des Presse- und Informationsdienstes der Bundesregierung
Nr. 95 vom 23.6.1971 S. 993 (Bulletin Nr. 95)

Bulletin des Presse- und Informationsdienstes der Bundesregierung
Nr. 89 vom 25.5.1971 S. 941 (Bulletin Nr. 89)

Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung,

in: BGBl 1969 I S. 270; BGBl 1973 S. 842 (KStDv 1968)

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Körperschaft-
steuergesetzes vom 28.12.1977,

in: BStBl. 1977 Teil I S. 790 (KStR 1977)

Abkürzungsverzeichnis

AcP	Archiv für civilistische Praxis
AGBGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
ARSP	Archiv für Rechts- und Sozial- philosophie
AO	Abgabenordnung
BB	Betriebs-Berater
Begr.	Begründung
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieb- lichen Altersversorgung
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt
DVR	Datenverarbeitung im Recht
ESTG	Einkommensteuergesetz
FR	Finanzrundschau
GGO	Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien
GfDS	Gesellschaft für deutsche Sprache
Hrsg.	Herausgeber
idS	In diesem Sinne
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JB1	Juristische Blätter
JZ	Juristische Zeitung
KritVjschr	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
KStDv	Durchführungsverordnung zum Körper- schaftsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue juristische Wochenschrift
ÖJZ	Österreichische Juristenzeitung
PEG	Preußisches Einkommensteuergesetz
RegE	Regierungsentwurf
RGB1	Reichsgesetzblatt
RSG	Reichssiedlungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz	Teilziffer
VaG	Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen
VJSchrStuFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
ZDS	Zeitschrift des deutschen Sprachverein
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZStW	Zeitschrift für gesamte Strafrechts- wissenschaft

VORWORT

"Will ein Volk ein Gesetzbuch aufstellen,
so muß es über zwei Fähigkeiten verfügen,
der im Gesetzbuch aufzunehmende Stoff
muß gründlich erkannt sein
und richtig ausgesprochen werden,
wobei jenes den Stoff, dieses die Form
betrifft."

Carl Friedrich von Savigny,
Vom Beruf unserer Zeit S. 16

EINLEITUNG

Die nachfolgende Untersuchung beschäftigt sich mit einer Kritik am
Körperschaftsteuergesetz 1977 ¹⁾.

Das Körperschaftsteuergesetz regelt seit etwa 60 Jahren die Besteuerung
der Unternehmensgewinne, die unter der Rechtsform einer juristischen
Person des privaten oder öffentlichen Rechts, eines nicht rechtsfähigen
Vereins oder eines Zweckvermögens des privaten Rechts erzielt werden.
Im Verlauf der Großen Steuerreform zwischen den Jahren 1968 und 1976
wurde dieses Steuergesetz grundlegend verändert. Die Reform hatte sich
zum Ziel gesetzt, das Steuerrecht einfacher, überschaubarer und ge-
rechter zu machen. Zu diesem Zweck wurde für die Körperschaftsteuer ein
Anrechnungsverfahren eingeführt. Es dient dem Ziel, die Doppelbesteuerung
der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu mildern bzw. zu beseitigen. Sie ent-
steht, weil diese Beträge nicht nur als Einkommen der genannten Unter-
nehmen dem Körperschaftsteuergesetz unterliegen, sondern zugleich als
Einkünfte des Anteilseigners aus Kapitalvermögen vom Einkommensteuer-
gesetz erfaßt werden. Im Anrechnungsverfahren wird die Körperschaft-
steuer zwar weiterhin bei den Unternehmen erhoben, jedoch wird sie bei
der Besteuerung der einzelnen Anteilseigner angerechnet. Das neue Ver-
fahren wurde, soweit es die Unternehmen betrifft, als IV. Teil dem bis-
herigen Körperschaftsteuergesetz angefügt.

1) in der Fassung vom 31. August 1976 (BGBl. I S. 2597);

Nach Verabschiedung des Gesetzes im Juni 1976 wurde von Vertretern der Steuerrechtspraxis festgestellt, daß diese neuen Gesetzesvorschriften kaum verständlich seien.

Die Kritik der Steuerrechtspraxis an den neuen Vorschriften des KStG kann stellvertretend für die seit Jahren geübte Kritik an der Qualität, insbesondere der Unverständlichkeit der Steuergesetze betrachtet werden. Sie ist uns Anlaß zu einer Untersuchung über die Technik der Gesetzgebung im Steuerrecht, demonstriert an dem Beispiel des neuen Körperschaftsteuergesetzes. Unser Auftrag ist also, eine juristisch-technische Beurteilung der Körperschaftsteuerreform abzugeben, die über den Rahmen einer pauschalen Bewertung hinausgeht und zugleich konstruktiv die Alternative in dem Ziel sucht, den Text des Körperschaftsteuergesetzes, insbesondere den des Anrechnungsverfahrens verständlicher zu gestalten.

Unser wissenschaftlicher Auftrag zwingt uns zu einem Nachweis der Richtigkeit unserer Aussagen. Wir benötigen also zu einer Kritik eine Vergleichsgrundlage zwischen der Technik der Gesetzgebungspraxis und einer Theorie der Gesetzgebungstechnik. Auf der Suche nach einer solchen Vergleichsgrundlage zwischen Sein und Sollen werden wir vor die Tatsache gestellt, daß die Steuerrechtswissenschaft zwar eine Verstehelehre, aber keine Verständlichkeitslehre kennt. Die Methode des Rechts im Vorfall des Verstehens, wo die Voraussetzungen für eine Verständlichkeit gelegt werden, nämlich in der Methode der Gesetzgebungstechnik, ist in dieser Abteilung der Rechtswissenschaft noch ziemlich unbekannt. Ursache dafür ist die Entwicklung und der Stand der Gesetzgebungstechnik in der Rechtswissenschaft allgemein.

Für eine Kritik am Körperschaftsteuergesetz, also insbesondere an den neuen Vorschriften des Anrechnungsverfahrens ist zunächst eine theoretische Grundlage zu schaffen. Damit gibt uns die Kritik Anlaß zu einer Diskussion über eine adäquate Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht. In diese Diskussion werden wir die zum heutigen Zeitpunkt bekannten Ansätze überwiegend einbringen und sie für den Einsatz in einem Steuergesetz überprüfen. Mit der theoretischen Grundlage betreten wir für die Steuerrechtswissenschaft Neuland und geben anhand der Kritik zum Körperschaftsteuergesetz 1977 Einblick in die Möglichkeiten einer

rationalen Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht, die wir mit dem Begriff einer juristischen Steuertechnik kennzeichnen wollen.

Die Untersuchung nimmt folgenden Verlauf:

Das 1. Kapitel widmet sich den Grundlagen. Begriff, Entwicklung und Stand der Gesetzgebungstechnik in der Steuerrechtswissenschaft und der Rechtswissenschaft allgemein werden dargelegt. Zudem wird der zeitliche und inhaltliche Verlauf der Körperschaftsteuerreform in der Bundesrepublik Deutschland betrachtet. Dieses Kapitel schließt mit einem Thesenkatalog zur Problemstellung.

Beim 2. Kapitel treten wir dann in eine Diskussion um eine juristische Steuertechnik ein. Dieser Teil ist zugleich eine Kritik an den Teilen I - III des insoweit unveränderten Körperschaftsteuergesetzes. Ausgehend von dem Begriff einer juristischen Steuertechnik zeigen wir die Grundlagen dieser Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht auf. Dabei geben wir eine Einführung in die Problematik der Steuerrechtsnormen als Inhalt und der Rechtssprache als Ausdrucksform dieser Rechtsnormen. Aus der Darlegung des Meinungsstands zum Problem der Rechtssprache führen wir unseren methodischen Ansatz zu einer juristischen Steuertechnik heraus. Der Skizze dieses Ansatzes folgt die Propädeutik einer juristischen Steuertechnik, dargestellt an Beispielen aus den Teilen I - III des KStG 1977. Dieses Kapitel schließt mit den Leitsätzen einer juristischen Steuertechnik, die uns als Grundlage der nachfolgenden Kritik dienen.

Mit unserer Betrachtungsweise einer juristischen Steuertechnik treten wir dann im 3. Kapitel an die Vorschriften des Anrechnungsverfahrens in den §§ 27 bis 46 des KStG 1977 heran. Nach einem Überblick über den Gesetzestext geben wir eine Einführung in die Struktur der gesetzlichen Regelung. Diese Struktur ist die Basis unserer verschiedenen gesetzestechnischen Analysen. Von der Generalklausel und ihren Ergänzungsnormen in den §§ 27 bis 30 leiten wir über zu den Ermittlungsvorschriften des verwendbaren Eigenkapitals in Sonderfällen in den §§ 31 bis 39, gehen in der gebotenen Kürze auf ihre Ergänzungsvorschriften in den §§ 40 bis 43 ein und schließen die Kritik der juristischen Steuertechnik am Anrechnungsverfahren mit einer Analyse der Verfahrensvorschriften in den

§§ 44 bis 46.

Zum Abschluß der Kritik geben wir noch einmal eine zusammenfassende Betrachtung der untersuchten Störfaktoren. Diese Zusammenfassung soll das Ergebnis unserer Untersuchung deutlicher hervortreten lassen, als dies bei den einzelnen Analysen möglich war. An dieser Stelle findet sich das deduzierte Ergebnis der Kritik am Körperschaftsteuergesetz 1977.

Die Untersuchung schließt mit einer Zusammenfassung und einem Ausblick.

1. KAPITEL

BEGRIFF, ENTWICKLUNG UND STAND DER GESETZGEBUNGSTECHNIK UND DAS GESETZGEBUNGSVERFAHREN ZUM KSTG 1977

§ 1 BEGRIFF, ENTWICKLUNG UND STAND DER GESETZGEBUNGSTECHNIK IN DER RECHTSWISSENSCHAFT

A. Der Begriff und die Aufgabe

Der Begriff der "Gesetzgebungstechnik" ¹⁾ und der damit skizzierte Gegenstand einer Disziplin sind in der Rechtswissenschaft bis heute nicht gesichert ²⁾. Mit dem Ansinnen gleicher Bedeutung werden dafür folgende Begriffe gebraucht:

Gesetzestechnik ³⁾, Kunst der Gesetzgebung ⁴⁾, legislative Technik ⁵⁾, juristische Technik ⁶⁾, Technik des Rechts ⁷⁾, Wissenschaft der Gesetzgebung ⁸⁾, Gesetzgebungslehre ⁹⁾, juristische Regelungstheorie und Gesetzgebungstheorie ¹⁰⁾.

Eine gesicherte Überzeugung herrscht allein darin, was der Begriff nicht umfasst. Die Gesetzgebungstechnik fragt nicht nach der formellen Rechtsgültigkeit und inhaltlichen Richtigkeit eines Gesetzes.

- 1) so H.W. Müller, Handbuch S. VIII; Ossenbühl, in: DVBl 1967, 411; Kohler, in: AcP 96, 345; Schmidt-Rimpler, in: Festschrift für Hedemann S. 73; Hedemann, in: Festschrift für Schmidt-Rimpler S. 23; Naujoks, in: JZ 1978, 41; Kastner, in: Festschrift zur Hundertjahrfeier des AGBGB S. 533; Noll, Gesetzgebungslehre, S. 169;
- 2) vgl. zum Überblick der Terminologie m.w.N. und dem Versuch einer begrifflichen Erklärung; Krens, Grundfragen der Gesetzgebungslehre, S. 25 ff.;
- 3) so Walter, in: ÖJZ 1963, 85; G. Müller, in: Rödиг (Hrsg.) Studien S. 211; Schläpfer, Die Lehre von der Gesetzestechnik S. 1; Gutherz, Gesetzestechnik;
- 4) so Zitelmann, in: Neue Zeit- und Streitfragen, S. 4; Hedemann, Über die Kunst (Titel);
- 5) so Wach - Titel - ;
- 6) so Jhering, Geist des römischen Rechts, S. 325; Savigny, Vom Beruf S. 24;
- 7) so Stammler, Theorie der Rechtswissenschaft, S. 663;
- 8) so Zachariä, - Titel - ; Günther, Rechtslexikon, S. 755;
- 9) so Noll, - Titel - ;
- 10) vgl. Rödиг, in: Rödиг-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 14; Baden, Gesetzgebung S. 43; Kindermann, Ministerielle Richtlinien, S.5;

Wenn man davon ausgeht, daß Inhalt und Form eines Gesetzes in einem untrennbaren Zusammenhang stehen ¹⁾, dann hat die Form zwei wesentliche Bedeutungen:

Sie ist zum einen Verfassungsprinzip der Rechtsordnung und zum anderen Transformationsprinzip des Gedankens.

In der zweiten Funktion ist die Form eines Gesetzes Gegenstand der Gesetzgebungstechnik. Dagegen ist die Gestaltung und die Analyse des Inhalts eindeutig nicht die Aufgabe dieser Disziplin. Gegenüber dem erstgenannten Prinzip ist das zweitgenannte wesentlich schwieriger zu verwirklichen. Während die Form als Verfassungsprinzip an der Verfassung eines Staates operationalisierbar ist, ist das Transformationsprinzip derzeit noch nicht objektiv messbar. Es unterliegt der Variabilität der Sprache, die als Form der Träger der gedanklichen Regelungsmaterie ist.

Gegenstand der Gesetzgebungstechnik ist deshalb nicht das Gesetzgebungsverfahren ²⁾. Diese Bedeutung des Begriffes könnte allein wegen des Zusammenhangs "Gesetzgebung" und "Technik" naheliegen. Um das Objekt dieser Tätigkeit genauer zu kennzeichnen, wird empfohlen, den Begriff "Gesetzestechnik" zu benutzen oder die Unterscheidung "Gesetzestechnik im engen Sinne und engsten Sinne" zu üben. ³⁾ Die Gesetzgebungstechnik widmet sich nämlich ausschliesslich der Technik des Gesetzestextes, insbesondere seiner Terminologie und seiner Topographie. In ihr als wissenschaftliche Disziplin werden "legislative Sprachtechniken" entwickelt und nach Möglichkeiten einer adäquaten Sprachgestaltung gesucht. Ihr Ziel ist es, die Sprache des Gesetzes bzw. des Gesetzgebers dem Gesetzesanwender verständlich zu machen, damit diesem der Wille des Gesetzgebers erkennbar wird ⁴⁾. In diesem Zusammenhang haben sich die Begriffe "legislative Technik" und "juristische Technik" gebildet.

Die Suche nach einer adäquaten Sprachform ist also das Grundproblem der Gesetzgebungswissenschaft überhaupt. Wegen der dabei auch heute noch unüberwindbaren Schwierigkeiten und wohl in Anlehnung an die dichterische Sprachgestaltung galt die Gesetzgebungstechnik lange als Kunst und Geheimwissenschaft.

1) vgl. dazu Ebel, Recht und Form;

2) dazu Apelt, Die Gesetzgebungstechnik;

3) ebenso Rüdig, in: Rüdig-Kindermann-Baden, Vorstudien S. 118;
H.G. Müller, in: Rüdig (Hrsg.), Studien S. 211;

4) i.d.S. Krüger, Der Adressat S. 82; Noll, Gesetzgebungslehre S. 192;

Die moderne rechtswissenschaftliche Methodenlehre nahm sich dem Phänomen des Rechtsetzungsprozesses, der Sprachwerdung des ius, mit den Mitteln der Logik, der Kybernetik und der Linguistik an und spricht seitdem von einer Gesetzgebungstheorie.

B. Die Entwicklung und der Stand der Gesetzgebungstechnik

Die Gesetzgebungstechnik ist für jedes Gesetzgebungsverfahren zu zwei verschiedenen Zeitpunkten von grundlegender Bedeutung:

1. bei der Herstellung des Gesetzesentwurfes; dort leistet sie praktische Gestaltungshilfe für die Gesetzesverfasser und
2. nach der Verkündung des Gesetzes; dort leitet sie die kritischen Betrachter zur Analyse der benutzten Gesetzgebungstechnik an.

Trotz dieser immensen Bedeutung ist die Gesetzgebungslehre von jeher ein Randgebiet der Rechtswissenschaft. Sie wurde bisher auf deutschen Universitäten nicht gelehrt ¹⁾ und wurde daher nur von wenigen studiert. Das Interesse an diesem Rechtsgebiet ist nur periodenhaft und zugleich symptomatisch für die Qualität und die Quantität der vorhandenen oder zu schaffenden Kodifikationen.

Nach guter Pflege im 18. und beginnenden 19. Jahrhundert ²⁾ lag dieser Zweig der Rechtswissenschaft fast völlig brach. Als entscheidende Ursache ist wohl zu nennen, daß die rechtswissenschaftliche Methodenlehre ³⁾ sich nach Abschluß der großen Kodifikation zu Beginn des 20. Jahrhunderts überwiegend mit dem Zustand eines Gesetzes nach dem Ende des Gesetzgebungsverfahrens beschäftigte ⁴⁾. So kam es wohl auch, daß die letzten umfangreicheren Gesetzeskritiken, die nicht nur gelegheitsorientiert kritisierten, sondern die Methodik fortschrieben, die zum Entwurf des BGB und zu dem eines StGB ⁵⁾ sind.

1) Der erste Lehrstuhl wurde 1979 eingerichtet.

2) vgl. dazu Schneider, in: NJW 1962, 1273; Ebel, in: Rödig (Hrsg.); Studien S. 337; vgl. auch die Monographie der älteren Literatur bei Wolff, Gesetzessprache S. 119; Krems, Gesetzgebungslehre;

3) vgl. etwa Larenz, Methodenlehre;

4) vgl. zu den Ursachen: Baden, Gesetzgebung S. 75;

5) Goldschmidt, in: KZfR 4. Bd. Heft 4; v. Gierke, Der Entwurf; Beling, Methodik;

Balls Beschreibung "Vom neuen Weg der Gesetzgebung" ¹⁾ gab nach 1920 manche Anregung zu diesem Problemkreis ²⁾. Sie hat jedoch niemanden bis etwa 1960 zu einer größeren Untersuchung über die Möglichkeiten der Gesetzgebungstechnik veranlaßt. So waren über Jahrzehnte Müller's Handbuch der Gesetzgebungstechnik ³⁾ und die ministeriellen Richtlinien der Gesetzgebungstechnik ⁴⁾ die einzigen Stützen für die Praxis der Gesetzgebung.

Vor etwa fünfzehn Jahren ⁵⁾ begann die Arbeit zu einer Theorie der Gesetzgebung, die vor allem mit dem Namen Rödigs verbunden ist. Dabei wurden die Planung, die Ausführung und die Kontrolle des Rechtsetzungsprozesses aus traditioneller und alternativer Sicht analysiert. Die von Rödиг herausgegebenen Vorstudien und Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung enthalten überwiegend nur eine komprimierte Bestandsaufnahme der international bekannten Gesetzgebungstechniken. Daneben finden sich vereinzelt Ansätze zu neueren Forschungen, insbesondere Rödigs Beitrag zur Gestaltung der Legaldefinition mit Hilfe der kalkülisierten Logik ⁶⁾. Der frühe Tod dieses Pioniers - 1975 - haben der Theorie zunächst die Triebkraft für eine weitere Entwicklung geraubt.

In jüngster Zeit bemüht sich ein kleiner Kreis von praxisorientierten Rechtswissenschaftlern, deren Interesse neben ihren Fachgebieten auch der Gesetzgebungstechnik gilt, das unvollendete Werk fortzusetzen, ohne daß sich bisher ein neues personenbestimmtes Forum gebildet hätte ⁷⁾.

1) vgl. Ball, Vom neuen Weg; zuvor Hedemann, Über die Kunst;

2) vgl. Schlegelberger, Vom Beruf unserer Zeit; Schmidt-Rimpler, in: Festschrift für Hedemann S. 73; Hedemann, in: Festschrift für Schmidt-Rimpler S. 23; Hedemann, Über die Kunst;

3) vgl. H.W. Müller, Handbuch;

4) vgl. GGO II in: GMBI 1976, 550; dazu Kindermann, Ministerielle Richtlinien;

5) der Problematisierung dienten: Bender, Zur Notwendigkeit; Kaniak, Das vollkommene Gesetz; Noll, Gesetzgebungslehre;

6) vgl. Rödиг-Baden-Kindermann, Vorstudien; Rödиг (Hrsg.), Studien;

7) vgl. Kindermann, in: Rechtstheorie 1978, 229; Baden, Gesetzgebung; Kindermann, Ministerielle Richtlinien; Klug-Ramm-Rittner-Schmiedel (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Jürgen Rödиг; s.a.: Lachmeyer, in: DÖV 1978, 33; Lüderitz, in: JZ 1976, 494; Redecker, in: NJW 1977, 1183; Bender, in: Festschrift für Schelsky S. 31; Triffterer, in: Gedächtnisschrift für Schröder, S. 505; Schwertfeger, in: Festschrift für Ipsen, S. 173; Goerlich, in: JZ 1977, 89 ff.;

Die Entwicklung der Gesetzgebungstechnik zeigt, daß es bis heute keine Theorie der Gesetzgebung gibt, auf die sich die Praxis des Gesetzgebungsverfahrens stützen kann. In Anlehnung an das Wort von Savigny darf man wohl vom fehlenden Beruf unserer Zeit zur Gesetzgebung sprechen ¹⁾.

§ 2 GESETZGEBUNGSTECHNIK ALS PROBLEM DER STEUERRECHTS- WISSENSCHAFT UND DER STEUERGESETZGEBUNGSPRAXIS

Entsprechend dem allgemeinen Stand der Gesetzgebungstechnik in der Rechtswissenschaft vermag auch die besondere Abteilung der Steuerrechtswissenschaft keine Methode für den Gesetzesverfasser im Steuerrecht anzubieten, die geeignet ist, ein genaues Verständnis der Steuergesetze zu sichern. Ein solches Verständnis ist für den Gesetzesanwender im Steuerrecht von immenser Bedeutung. Für ihn besteht nur dann die Verpflichtung, eine bestimmte Steuer zu zahlen, wenn sein wirtschaftliches Verhalten einen bestimmten gesetzlichen Steuertatbestand erfüllt. Da der Tatbestand kennzeichnende Wortlaut zumeist nicht eindeutig ist, muß er ausgelegt werden. Für diese Tätigkeit entwickelte die Steuerrechtswissenschaft dem Gesetzesanwender eine Verstehenslehre, die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise ²⁾.

Demgegenüber hat sie sich lange Zeit dem Problem verschlossen, wie dem Gesetzesverfasser bei seiner Arbeit geholfen werden könnte, den Steuertatbestand durch einen auch den ökonomischen Verhältnissen adäquaten Wortlaut zu gestalten. Verfolgt man die Lehrbücher des Steuerrechts zu dem Stichwort "Steuergesetzgebung", so finden sich zwar Hinweise zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, jedoch betreffen diese Hinweise nicht die Form des Gesetzestextes, sondern die inhaltliche Gestaltung, insbesondere die Tatbestandsfindung ³⁾.

Trotz dieses ungenügenden Engagements waren die Steuerrechtswissenschaft und auch die Steuerrechtspraxis mit der Kritik an der Qualität

1) ebenso Naujoks, in: JZ 1978, 41;

2) dazu Kruse, Steuerrecht S. 70 m.w.N.; Kritisch: Rittner, Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise S. 34, 67;

3) vgl. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 213, 253; Paulick, Lehrbuch S. 12; Kruse, Steuerrecht S. 38; Tipke, Steuerrecht S. 29; Hensel, Steuerrecht S. 13; vgl. auch Kamm, Tatbestandsbildung, zu den Ursachen vgl. oben S. 15;

und Quantität der Steuergesetze nie sparsam ¹⁾.

Immer wieder ertönte der Ruf nach besseren Steuergesetzen, die einfacher, überschaubarer und verständlicher sein sollen ²⁾. Schon vor 30 Jahren glaubte z.B. Bühler, den "Schlendrian", mit dem Steuergesetze verfasst würden, nicht länger hinnehmen zu können ³⁾. Konstruktive praxisgerechte Vorschläge jedoch hat er nicht unterbreitet. Erst 1976 - also 10 Jahre später als in der allgemeinen Rechtswissenschaft - begann die Steuerrechtswissenschaft gemeinsam mit Vertretern aller am Gesetzgebungsverfahren im Steuerrecht beteiligten Gruppen, den Parlamentariern ⁴⁾, der Ministerialbürokratie ⁵⁾, den Finanzrichtern ⁶⁾, den Steuerzahlern ⁷⁾ nach den Ursachen der nicht mehr zu übersehenden Kritik an Qualität und Quantität der Steuergesetze zu forschen ⁸⁾.

Die aufbrechende Diskussion hat dann erfreulicherweise einige sachgerechte Einzelkritiken an Steuergesetzen hervorgerufen, die jedoch nur den Zustand des Gesetzes nach Abschluß des Gesetzgebungsverfahrens analysierten, ohne daraus Hilfen für den Gesetzesverfasser abzuleiten ⁹⁾.

Unser Beitrag soll dazu beitragen, die Diskussion um die Verbesserung der Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht zu fördern. Anhand einer beispielhaften Kritik am KStG 1977 wollen wir aufzeigen, daß trotz mancher Unzulänglichkeiten dennoch gute Voraussetzungen für den Beruf unserer Zeit zur Steuergesetzgebung ¹⁰⁾ bestehen.

1) vgl. Spitaler, in: StbJb 1957/58, 152; Bühler, in: FR 1955, 221; ders. in: StbJb 1955/56, 19; Falk, in: StbJb 1961/62, 27;

Mösbauer, in: BB 1976, 193; Späth, in: DStZ 1978, 465 ff.; Püschel, in: DStZ 1978, 248 ff.; Schulz, in: BB 1978, 1259;

2) vgl. Späth, in: DStZ 1978; Oedekoven, Zitat nach Hessler, in: DStZ 1979, 470; Falk, in: StbJb 1961/62, 27; Bund der Steuerzahler und Bund der Steuerbeamten, Gemeinsamer Appell vom 27.3.1968;

3) so Bühler, in: StbJb 1955/56, 19, 33 ff.;

4) vgl. Kreile, in: StuW 1977, 1;

5) vgl. Uelner, in: DStR 1977, 119;

6) vgl. Voss, in: StuW 1977, 252;

7) vgl. v. Armin, in: StuW 1977, 252;

8) vgl. Tipke, in: StuW 1976, 293;

9) vgl. Kruse, in: JbfSt 1976/77, 47; Tipke, in: StuW 1980, 1; Thebrath, Allgemeines Steuerrecht, S. 46; Diebold, in: DStR 1979, 303; Lottich, in: FR 1979, 115;

10) a.A. Brockhoff, in: DB 1975, 2101;

Bevor wir in die methodische Diskussion eintreten, verfolgen wir zunächst die Entstehungsgeschichte des KStG 1977, um einen Einblick in das Werden und Wachsen eines modernen Steuergesetzes zu geben.

§ 3 DAS GESETZGEBUNGSVERFAHREN ZUM KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ 1977

A. Der zeitliche Ablauf der Körperschaftsteuerreform

Die Körperschaftsteuerreform dauerte - gerechnet vom Beginn der Vorarbeiten bis zur Verkündung des Gesetzes - fast neun Jahre. Dabei nahm sie im einzelnen folgenden Verlauf:

Am 17. Dezember 1968 trat die Steuerreformkommission ¹⁾ zu ihrer ersten Sitzung zusammen. Drei Jahre später legte sie ihr Gutachten vor. Aufgrund dieser Ergebnisse beschloß 1971 die Bundesregierung die sogenannten Eckwerte als Programm für eine "Große Steuerreform 1974" ²⁾. Bereits im August des selben Jahres veröffentlichte die Steuerreformgruppe im Bundesministerium der Finanzen den ersten Reformentwurf zum KStG ³⁾. Als Ergebnis der beginnenden Diskussion unterbreitete diese Gruppe ein Jahr später den zweiten Reformentwurf ⁴⁾. Dieser Entwurf war die Grundlage für den Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, der als Artikel 2 das Körperschaftsteuergesetz enthält und von der Bundesregierung im November 1973 vorgelegt wurde ⁵⁾. Diesen Entwurf beriet der Bundestag im Januar 1974 in der ersten Lesung ⁶⁾. Bereits sechs Monate später wurde das Dritte Steuerreformgesetz verabschiedet; jedoch wurde die Reform der Körperschaftsteuer ausgeklammert ⁷⁾.

Die Beratungen zur Körperschaftsteuerreform begannen erst wieder im Oktober 1975 vor dem Finanzausschuß des Deutschen Bundestages ⁸⁾.

Am 4. Juni 1976 - also fast drei Jahre nach Beginn des Gesetzgebungsverfahrens - legte der Finanzausschuß des Deutschen Bundestages seinen Bericht dem Deutschen Bundestag vor und stellte den Antrag, den nur

1) vgl. Gutachten der Steuerreformkommission S. 19;

2) vgl. Bulletin der Bundesregierung Nr. 95 S. 393;

3) Dieses Datum teilte das BDF auf meine Anfrage mit.

4) vgl. Wirtschafts- und Sozialpolitik, Sonderbeilage 27/72;

5) vgl. BR-Drucks. 700/73 S. 323;

6) vgl. Protokolle Nr. 4900, 4936;

7) vgl. Antrag des Vermittlungsausschusses in: BT-Drucks. 7/2408;

8) vgl. Bericht des Finanzausschusses, in: BT-Drucks. 7/5310 S. 2 ;

geringfügig veränderten Textentwurf als Körperschaftsteuergesetz 1977 zu verabschieden ¹⁾. Noch im Juni debattierte der Bundestag in zweiter und dritter Lesung über den Entwurf und nahm ihn dann einstimmig an ²⁾. Am 1. Januar 1977 trat dann das Körperschaftsteuergesetz in Kraft ³⁾.

B. Ziele und Ergebnisse der Körperschaftsteuerreform in der Bundesrepublik Deutschland

Die Körperschaftsteuerreform war Teil der sogenannten Großen Steuerreform, das wohl bedeutendste und umfassendste Reformvorhaben der Nachkriegsgeschichte. Diese Reform sollte nach dem Willen der Bundesregierung des 7. Deutschen Bundestages in Fortführung ihres Regierungsprogramms von 1969 ein gerechtes, einfaches und überschaubares Steuersystem schaffen ⁴⁾. Das neue System sollte mit verständlichen Vorschriften und einfachen Besteuerungsweisen von den Mitgliedern der öffentlichen Haushaltsgemeinschaft verstanden werden können. Man war zu Recht der Auffassung, daß diese Personen den untrennbaren Zusammenhang von Staatsausgaben und Staatseinnahmen in ihr Bewußtsein aufnehmen können müssen. Dazu ist es unerlässlich, daß sie die steuerrechtliche Gesamtordnung überblicken und den Aufbau sowie den Grundgedanken der wichtigsten Steuergesetze erfassen können ⁵⁾.

Bereits im ersten programmatischen Reformstadium wurde die Zielsetzung modifiziert. Das Reformziel Einfachheit sollte hinter dem Reformziel soziale Gerechtigkeit zurücktreten, wenn sich ein Widerspruch ergeben würde ⁶⁾.

Ausgehend von dieser generellen Zielsetzung beschloß man das bisherige System der Körperschaftsteuer durch die Einführung eines neuen Anrechnungsverfahrens grundlegend zu verändern ⁷⁾. Das bisherige System wurde

1) vgl. Antrag des Finanzausschusses, in: BT-Drucks. 7/5303 S. 2;

2) vgl. Protokolle Nr. 17794;

3) vgl. BR-Drucks. 420/76; BGBl I S. 2597 Art. I;

4) so Bulletin der Bundesregierung Nr. 95 S.998;

5) so Möller, in: Materialien zum Parteitag der SPD S. 8;

6) so Bulletin der Bundesregierung Nr. 95 S.995;

Koch, in: JbFfSt 1972/73, 31;

7) so Bulletin der Bundesregierung Nr. 89 S. 941;

als ungerecht empfunden, da die Gewinne von Unternehmen, insbesondere in der Rechtsform der Kapitalgesellschaften doppelt besteuert wurden. Diese Beträge unterlagen zunächst als Gewinne der Unternehmen dem Körperschaftsteuergesetz. Sodann unterlagen sie als Einkünfte aus Kapitalvermögen in der konkreten Form der Dividende des einzelnen Anteilseigners an dem Unternehmen dem Einkommensteuergesetz ¹⁾.

Als Ergebnis der Körperschaftsteuerreform muß festgestellt werden, daß die Doppelbesteuerung der Unternehmensgewinne durch die Einführung des Anrechnungsverfahrens weitestgehend beseitigt wurde. Die Einführung des Anrechnungsverfahrens hat das Körperschaftsteuersystem gerechter werden lassen. Ob die beiden übrigen Reformziele, nämlich die Einfachheit und Überschaubarkeit des Steuersystems im Körperschaftsteuergesetz erreicht wurden, werden wir im einzelnen in der nachfolgenden Untersuchung zu prüfen haben. Festzuhalten ist jedoch, daß die ersten Kritiker den neuen Gesetzestext mit vernichtenden Pauschalurteilen überzogen haben. Die Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens wurde "als Irrgarten" und "Buch mit sieben Siegeln" bezeichnet ²⁾. Man meinte, "einzelne Vorschriften entzögen sich schlechthin dem Begriffsvermögen" ³⁾. Die Formulierungen würden dem Verständnis erhebliche Widerstände entgegensetzen ⁴⁾. Steuerexperten sollen trotz ihrer umfangreichen Kenntnisse über das neue System offen ihr Nichtverstehen eingestanden haben ⁵⁾. Über die Ursache der Unverständlichkeit mutmaßte man, daß das Anrechnungsverfahren "ein Glanzstück wissenschaftlichen Denkens" sei ⁶⁾ und deshalb "viel intellektuelles Verständnis" ⁷⁾ verlange. Andere vermuteten, daß die Gesetzesverfasser den Gesetzestext allein auf ihre Vorstellungswelt ausgerichtet und nicht an den Verstehenden gedacht hätten ⁸⁾. Manche gaben auch schlicht der "echt deutschen Perfektion" die Schuld daran, daß der "technisch gelungene Wurf" außerordentlich schwierig zu handhaben sei ⁹⁾.

1) vgl. dazu im einzelnen: Gutachten der Steuerreformkommission S. 294; Greif, Körperschaftsteuerreform;

2) so Thiel, in: DB 1976, 1495;

3) so Meyer-Arndt, in: DB 1977, 1017; Pingerra in: DB 1976, 1927; Mayer-Wegelin, in: BB 1976, 1599; Geiger/Zeitler, Körperschaftsteuerreform S. 7;

4) so Pingerra, a.a.O.;

5) zitiert nach Thiel, in: a.a.O.;

6) so Eckart, in: FR 1978, 31;

7) so Eberhardt, in: Geiger/Zeitler, Körperschaftsteuerreform S.9;

8) so Thiel, in: a.a.O.;

9) so Meilicke, in: DStR 1979, 526;

Die ersten Kommentatoren des 1977 erschienenen Gesetzes waren daraufhin bemüht, das Ergebnis der Körperschaftsteuerreform der Steuerrechtspraxis näherzubringen. Vielfach eröffneten sie ihre Erläuterungen mit den Worten "man wolle eine Brücke schlagen zwischen den Buchstaben des Gesetzes und den in der Praxis üblichen Rechenformeln"¹⁾ oder "mit eigenen Worten das wiedergeben, was der Gesetzgeber hat sagen sollen, aber es leider nicht in einer allgemein verständlichen Sprache zum Ausdruck gebracht hat"²⁾. In den mehr als 500 Beiträgen, die nach Inkrafttreten des Körperschaftsteuergesetzes erschienen sind³⁾, wurde auch der Ratschlag gegeben, man müßte sich nur weit genug vom Wortlaut entfernen, dann sei das Anrechnungsverfahren gar nicht mehr so kompliziert⁴⁾.

C. Die wissenschaftlichen Vorarbeiten

I. Die Vorarbeiten der Steuerwissenschaften

Mit dem Wissenschaftsobjekt "Steuern" befaßt sich nicht nur die Steuerrechtswissenschaft als rechtswissenschaftliche Disziplin. Dieses Gebiet ist vor allem das Forschungsobjekt ökonomischer Wissenschaften, insbesondere der finanzwissenschaftlichen und betriebswissenschaftlichen Steuerlehre. Das alle Wissenschaftszweige verbindende Forschungsobjekt rechtfertigt es, diese Wissenschaften gemeinsam unter dem Oberbegriff Steuerwissenschaften zusammenzufassen⁵⁾. Um einen Überblick über den Stand der wissenschaftlichen Vorarbeiten zur Körperschaftsteuerreform zu geben, können wir uns also nicht nur auf die Rechtswissenschaft beschränken, sondern müssen unseren Blick auch auf das Arbeitsfeld der ökonomischen Wissenschaften hinübergleiten lassen.

1. Die Vorarbeiten der Steuerrechtswissenschaft

In der steuerrechtlichen Disziplin wurde die Frage der Körperschaftsteuerreform zur Vorbereitung des laufenden Gesetzgebungsverfahrens auf einer breiten Basis nicht diskutiert. Man muß feststellen, daß in

1) so Meyer-Arndt, in: DB 1977, 1017;

2) so Thiel, in: a.a.O.;

3) vgl. Literaturübersicht bei Hermann/Heuer, Kommentar zu § 27 KStG 1977; Weiße, KStG - Wegweiser, S. 61;

4) so Eggesiecker, in: GmbHR 1977, 202;

5) vgl. dazu Tipke, Steuerrecht, S. 5;

den neun Jahren der Körperschaftsteuerreform weder die Grundfragen der Steuer erörtert wurden, noch im besonderen die gesetzgebungstechnische Frage, wie das neue Anrechnungsverfahren in das Körperschaftsteuergesetz integriert werden könnte ¹⁾. Diese Tatsache erstaunt umso mehr, wenn man bedenkt, daß die Ministerialbürokratie stets über das laufende Gesetzgebungsverfahren berichtete ²⁾ und die Steuerrechtswissenschaft an bestehenden Gesetzen stets heftige Kritik an der mangelnden Qualität geübt hat ³⁾. Da hätte es sich erboten, Verbesserungsvorschläge zu machen. Wenden wir uns als Grundlage für unsere weitere Betrachtung den Ursachen dieser Feststellung zu, so sind drei wesentliche Einflüsse zu nennen:

Zum einen ist es der Stand der Steuerrechtswissenschaft selbst ⁴⁾. Diese Abteilung der Rechtswissenschaft ist erst im Begriff, ihr Arbeitsfeld zu sondieren. Dabei ist zu berücksichtigen, daß das Steuerrecht ein junges, werdendes Recht ist, das noch viele ungelöste Probleme aufweist. Die Steuerrechtswissenschaft ist zudem zum derzeitigen Stand sehr praxisorientiert, wobei sie in die Gefahr gerät, über die Einzelfragestellung der täglichen Praxis hinaus keine grundsätzlichen Konzeptionen zu entwickeln. Letztlich ist für den Stand der Steuerrechtswissenschaft zu berücksichtigen, daß sie bisher nur wenig Interessenten gefunden hat und an den deutschen Universitäten nur in kleinem Ausmaß gelehrt wird. Als zweite Ursache für die geringen wissenschaftlichen Vorarbeiten der Körperschaftsteuerreform in der Steuerrechtswissenschaft wird man das noch unbekannte Wesen dieser Steuer anführen dürfen ⁵⁾. Von der überwiegenden Mehrheit der Steuerrechtswissenschaft wird diese Steuer als die Personensteuer der juristischen Personen diskussionslos anerkannt ⁶⁾, seit sie im Jahre 1920 aus dem Preußischen Einkommensteuergesetz von

1) vgl. als eine Ausnahme mit einem eigenen Konzept: Thiel, Die Reform;

2) vgl. Koch, in: JbSt 1972/73, 31;

3) vgl. oben S. 9;

4) dazu Lang, in: StuW 1976, 76; Tipke, Steuerrecht S. 2,5 m.w.N.; Mösbauer, in: BB 1976, 193 ff.; Flume, in: StuW 1971, 190; Tipke, in: NJW 1967, 1885; Mattern, in: JZ 1975, 166; zur Entwicklung: vgl. Paulick, Lehrbuch S. 1; von Wallis, in: JbSt 1974/75, 31 ff.;

5) vgl. Rasenack, die Theorie der Körperschaftsteuer;

6) vgl. Hermann-Heuer, Kommentar Einführung Anm. 15; Klunzinger, in: H. Weber (Hrsg.), Einführung S. 80; Paulick, Lehrbuch S. 84, ; Lange, Lehrbuch S. 21;

1891 ¹⁾ extraponiert und einem besonderen Gesetz zugewiesen wurde ²⁾. Als dritte Ursache ist die Tatsache zu nennen, daß eine systematische Konzeption für die Vorbereitung von Steuergesetzen fehlt. *Conditio sine qua non* dafür ist in logischer Abfolge die Vernachlässigung der Gesetzgebungslehre durch die Steuerrechtswissenschaft.

2. Die Vorarbeiten der Steuerlehren

Wenden wir uns nun den wissenschaftlichen Vorarbeiten in den ökonomischen Steuerlehren zu, so ergibt sich dort ein vielfältiges Meinungsspektrum, das jedoch für die gesetzgebungstechnische Verwirklichung des Anrechnungsverfahrens noch nicht dienlich war ³⁾.

Eine solche konkrete Diskussion war für die ökonomischen Steuerlehren entbehrlich, da diese noch nicht zu ihren Aufgaben zählt.

Nach der dort überwiegend vertretenen Meinung hat die Körperschaftsteuer keine Berechtigung, so daß seit Jahren für die Einschränkung der Körperschaftsteuer auf die thesaurierten Gewinne bzw. für die Abschaffung dieser Steuer plädiert wurde.

Dabei ist die Begründung im einzelnen unterschiedlich. Man meint, die Fiktion der juristischen Person sei für die Besteuerung nicht maßgeblich ⁴⁾. Ein Unternehmen habe kein Einkommen, sondern nur Erträge und könne deshalb nicht einem Einkommensteuergesetz unterliegen ⁵⁾. Im übrigen verbiete das Leistungsfähigkeitsprinzip eine gesonderte Betrachtung des Unternehmens und seiner wirtschaftlichen Eigentümer, den Anteilseignern ⁶⁾. Es ist also festzustellen, daß sich die ökonomischen Steuerlehren nur mit den wirtschaftlichen Auswirkungen beschäftigen, so daß die Frage einer gesetzgebungstechnischen Verwirklichung einer bestimmten Steuerart nicht diskutiert wird. Die Gesetzgebungstechnik ist keine Domäne der ökonomischen Steuerlehren, wenngleich sie vereinzelt versuchen, auch dieses Terrain zu bewirtschaften ⁷⁾.

1) vgl. PEG vom 24.6.1891 Preußische Gesetzessammlung S. 175;

2) vgl. KStG vom 30.3.1920, EGBI S. 393;

3) vgl. den Überblick bei: Greif, Körperschaftsteuerreform; Bezold, Die Konzeption;

4) so Hedtkamp, Finanzwissenschaft S. 272;

5) so Wöhe, Steuerlehre S. 105;

6) so Haller, Die Steuern S. 177;

7) vgl. z.B. Neumark, Grundsätze S. 342 ff.;

3. Zusammenfassung der Vorarbeiten der Steuerwissenschaften

Die Steuerrechtswissenschaft hat für das Gesetzgebungsverfahren zur Körperschaftsteuerreform keine wissenschaftlichen Vorarbeiten erbracht. Die Gründe dafür sind vielfältig. Besonders hervorzuheben ist die Tatsache, daß die Gesetzgebungstechnik noch kein Forschungsgegenstand dieser Abteilung der Rechtswissenschaft ist. Demgegenüber gab es in ökonomischen Steuerlehren eine sehr lebhaft Diskussions über die Möglichkeiten einer Körperschaftsteuerreform. Diese Diskussion endete jedoch vor dem Gesetzgebungsverfahren, so daß letztlich auch von den ökonomischen Steuerlehren keine konkreten wissenschaftlichen Vorarbeiten für das Gesetzgebungsverfahren zur Körperschaftsteuerreform geleistet wurden. Als wesentliche Ursache ist die Tatsache, daß die Gesetzgebungstechnik nicht das Forschungsgebiet dieser Disziplin ist.

II. Die Vorarbeiten der Steuerreformkommission

Wir mussten bisher feststellen, daß das Gesetzgebungsverfahren zur Körperschaftsteuerreform von den Steuerwissenschaften nicht vorbereitet wurde. Es stellt sich daher die Frage, ob überhaupt eine wissenschaftliche Vorbereitung stattgefunden hat und wer dafür verantwortlich zeichnet.

Urheber der Idee, die Körperschaftsteuer durch Einführung eines Anrechnungsverfahrens zu reformieren, ist der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen ¹⁾. Die sogenannte Steuerreformkommission hat diesen Gedanken aufgegriffen und ihn in ihrem Gutachten besonders ausgestaltet.

Die Steuerreformkommission erhielt 1968 den Auftrag, ein Gutachten zur Vorbereitung einer umfassenden Steuerreform auszuarbeiten und dabei ganz besonderen Wert auf die Vereinfachung des Steuerrechts zu legen ²⁾. Obwohl die textkritische Analyse der Steuergesetze nicht ausdrücklich Teil ihres Auftrages war ³⁾, war sich die Kommission - nach eigenem

1) vgl. BMF (Hrsg.), Der Wissenschaftliche Beirat, S. 326 ff.;

2) vgl. Gutachten der Steuerreformkommission S. 19;

3) vgl. aber: Bericht der Vereinfachungskommission S. 25;

Verständnis - von Anfang an der Tatsache bewußt, daß der Steuerpflichtige von einer Gesetzesreform Vereinfachung der gesetzlichen Vorschriften erwarten ¹⁾.

In dem 1971 von der Kommission vorgelegten Gutachten umfassen die Untersuchungsergebnisse zur Reform der Körperschaftsteuer zwei Teile: Im ersten Teil wird das finanzwissenschaftliche Anrechnungsverfahren als Ergebnis einer Grundsatzdiskussion dargelegt. Im zweiten Teil werden Empfehlungen für das weit verzweigte Gebiet der Steuerbefreiung und Steuerermäßigung gegeben.

Die Steuerreformkommission ließ sich bei ihrem Vorschlag für die Körperschaftsteuerreform von folgenden Überlegungen leiten: bei der kritischen Analyse der damals gültigen Form der Unternehmensbesteuerung kam sie zu dem Ergebnis, daß die steuerliche Doppelbelastung der Unternehmensgewinne nicht aufrechterhalten werden könne. Diese Doppelbelastung sei auf die damalige Unternehmensbesteuerung zurückzuführen, die auf der zivilrechtlichen Trennung zwischen den juristischen Personen einerseits und ihren Anteilseignern andererseits beruhe. Der Wegfall der Doppelbelastung mit Hilfe eines neuen Steuersystems bedeute zugleich, daß die damalige Form der Unternehmensbesteuerung aufgegeben werden würde ²⁾. Dieser Schritt sei nach Auffassung der Steuerreformkommission notwendig, da die geübte Trennung zwischen den juristischen Personen einerseits und den Anteilseignern andererseits ungerechtfertigt sei. Steuerlich erheblich sei allein die Tatsache, daß die wirtschaftlichen Eigentümer einer Kapitalgesellschaft die hinter ihr stehenden natürlichen Personen seien ³⁾. Die Aufgabe des bisherigen Steuersystems sei im übrigen auch verfassungsrechtlich zulässig. Das Bundesverfassungsgericht habe betont, daß der Steuergesetzgeber nicht generell an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anzuknüpfen brauche, so daß auch dieses vielfach vorgetragene Argument für die Notwendigkeit der Körperschaftsteuer nicht überzeugend sei ⁴⁾.

Von dieser gedanklichen Grundhaltung aus verglich die Steuerreform-

1) vgl. Gutachten der Steuerreformkommission S. 29;

2) vgl. a.a.O. Abschn. IV Tz 93;

3) vgl. a.a.O. Tz 75;

4) vgl. a.a.O. Tz 51;

kommission daraufhin die damals bekannten Reformvorschläge ¹⁾ und entschied sich für ein Anrechnungsverfahren ²⁾, obwohl sie das System der Teilhabersteuer für die gedanklich konsequenteste Lösung hielt ³⁾. Dieses System geht entscheidend vom wirtschaftlichen Eigentum der Anteilseigner aus ⁴⁾.

Für den Gedanken des Anrechnungsverfahrens entwickelte die Steuerreformkommission sodann als Vorbereitung zum Gesetzgebungsverfahren in groben Zügen ein ökonomisches Modell, ohne auf gesetzestechnische Einzelfragen einzugehen. Es wurden weder einzelne Rechtsnormen formuliert, noch wurde die Frage erörtert, wie dieses Anrechnungsverfahren in das bisherige System der Körperschaftsteuer integriert werden könnte.

In einem Anrechnungsverfahren soll zunächst das steuerpflichtige Einkommen der Kapitalgesellschaften einer von der Höhe der Ausschüttung unabhängigen proportionalen Körperschaftsteuer unterworfen werden. Sodann sollen Anteilseigner Steuergutschriften erhalten, wenn sie selbst zur Besteuerung ihres Gewinnanteils herangezogen werden ⁵⁾. Besondere Probleme sah die Kommission bei der Ausgestaltung des Anrechnungssystems in dem Fall, wenn eine Kapitalgesellschaft zugleich steuerfreies, ermäßigt besteuertes und steuerpflichtiges Einkommen erzielt. Für solche Fälle schlug die Kommission vor, daß vermutet werden sollte, daß die ermäßigt besteuerten Einkünfte grundsätzlich thesauriert würden. Bei der Frage, in welcher Reihenfolge "die Einnahmen in der Ausschüttung enthalten sein sollten", sollte davon ausgegangen werden, daß zunächst die vollsteuerpflichtigen, dann die ermäßigt besteuerten und zuletzt die steuerfreien Einnahmen ausgeschüttet würden ⁶⁾.

Im zweiten Teil ihres Gutachtens empfahl die Kommission als Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts zahlreiche Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen zu streichen. Die nachfolgende Darstellung berücksichtigt bereits die Paragraphen-Nummern im KStG 1977, was beweist, daß diese Empfehlungen vom Gesetzgeber nicht aufgegriffen wurden:

1) vgl. a.a.O. Tz 94 - 129;

2) vgl. a.a.O. Tz 132 - 161;

3) vgl. a.a.O. Tz 135;

4) vgl. a.a.O. Tz 155;

5) vgl. Gutachten der Steuerreformkommission, Abschn. IV Tz 242, 245;

6) vgl. a.a.O. Tz 300, 327;

1. bei den persönlichen Befreiungen:

- a) die enumerativ aufgeführten öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute (heute: § 5 Abs. 1 Nr. 1 und 2) ¹⁾;
- b) der Wohnungs- und Siedlungsunternehmen (heute: § 5 Abs. 1 Nr. 10-13) ²⁾;
- c) der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften (heute: § 5 Abs. 1 Nr. 14) ³⁾;

2. die ermäßigten Steuersätze:

- a) für die Kreditanstalten des öffentlichen Rechts (heute: § 23 Abs. 4) ⁴⁾;
- b) für die Kreditgenossenschaften u. Zentralkassen (heute: § 23 Abs. 5) ⁵⁾;
- c) für die Kreditgenossenschaften bei bestimmten Geschäftsarten (heute: § 23 Abs. 4) ⁶⁾.

Darüberhinaus gab die Steuerreformkommission ökonomische Empfehlungen für gesetzestechische Veränderungen des Körperschaftsteuergesetzes, ohne im einzelnen selbst Vorschläge zu machen. Sie regte an, die Befreiungsvorschriften neu zu fassen ⁷⁾, Bilanzierungsanweisungen für den Beginn und das Ende der Steuerbefreiung einzuführen ⁸⁾ sowie die Besteuerung der Versicherungsunternehmen mit eindeutigen Vorschriften neu zu regeln ⁹⁾. Mit der Einführung dieser zusätzlichen Vorschriften erzielte die Steuerreformkommission Erfolge. Ihre Vorschläge spiegeln sich in den heutigen §§ 5, 13, 20 und 21 wieder.

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß das Gesetzgebungsverfahren zur Körperschaftsteuerreform durch das Gutachten der Steuerreformkommission wissenschaftlich vorbereitet wurde. Die Kommission vertrat die Auffassung, daß die Ursache der steuerlichen Doppelbelastung der Unter-

-
- 1) vgl. a.a.O. Tz 111;
 - 2) vgl. a.a.O. Tz 342, 363;
 - 3) vgl. a.a.O. Tz 416, 417;
 - 4) vgl. a.a.O. Tz 442, 456;
 - 5) vgl. a.a.O. Tz 462, 468;
 - 6) vgl. a.a.O. Tz 457, 461;
 - 7) vgl. a.a.O. Tz 396;
 - 8) vgl. a.a.O. Tz 425;
 - 9) vgl. a.a.O. Abschn. V Tz 425;

nehmensgewinne die Tatsache sei, daß das Steuerrecht an die zivilrechtliche Trennung zwischen den juristischen Personen und ihren Anteilseignern anknüpfe. Damit diese Trennung aufgelöst würde, empfahl sie, für die Unternehmensbesteuerung ein von ihr skizziertes finanzwissenschaftliches Modell einzuführen, das die Doppelbesteuerung vermeiden würde. Anknüpfungspunkt dieses steuerlichen Modells sei nicht mehr die zivilrechtliche Tatsache, daß die Kapitalgesellschaften als juristische Personen verselbständigt seien, sondern die Erkenntnis, daß die wirtschaftlichen Eigentümer bei dieser Gesellschaftsform die Anteilseigner seien. Die Körperschaftsteuer bliebe nur aufrechterhalten, damit der Anteilseigner bei seiner eigenen Besteuerung eine Steuergutschrift erhalten könne. Gesetzgebungstechnische Einzelfragen löste die Steuerreformkommission nicht. In Anbetracht ihres gedanklichen Ansatzes erscheint es sogar verständlich, wenn sie die Frage, wie das neue Anrechnungsverfahren in die Systematik des Körperschaftsteuergesetzes integriert werden könnte, nicht erörterte. Festzuhalten ist ferner, daß die Steuerreformkommission in ihrem Gutachten Vorschläge zur Vereinfachung des Steuerrechts unterbreitete. Diese Vorschläge fanden jedoch im späteren Gesetzgebungsverfahren keinen Niederschlag. Demgegenüber fanden solche Empfehlungen, die den Gesetzgebungstext ergänzen sollten, Eingang in das Gesetzgebungsverfahren.

D. Vorbereitung und Ausführung durch den Gesetzgeber

I. Der Entwurf der Bundesregierung

Nach einem Überblick über die wissenschaftlichen Vorbereitungen der Körperschaftsteuerreform wollen wir nun der Frage nachgehen, wie der Gesetzgeber die Körperschaftsteuerreform vorbereitet hat und wie er sie im einzelnen ausgeführt hat. Dabei werden wir zunächst den Entwurf der Bundesregierung, dann die Bundestagsdebatten und schließlich den Bericht und den Antrag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags betrachten.

Der Gesetzentwurf zu einem Körperschaftsteuerreformgesetz 1973 wurde von der Bundesregierung eingebracht, der von der Steuerreformgruppe im Bundesministerium der Finanzen vorbereitet worden war. Dieser Abteilung

gehörte seit 1974 der Finanzwissenschaftler Haller als Staatssekretär an, der zuvor in der Steuerreformkommission beteiligt war und in seinen eigenen wissenschaftlichen Veröffentlichungen stets für die Abschaffung der Körperschaftsteuer plädiert hatte ¹⁾.

Die Begründung des Gesetzesentwurfes zeigt deshalb deutliche Parallelen zum Gutachten der Steuerreformkommission, die nicht zuletzt auf die Mitwirkung von Haller an beiden Werken zurückzuführen sein dürfte. Offenkundig wird dies im gedanklichen Vorgehen und schließlich in dem Vorschlag des Anrechnungsverfahrens ²⁾. Dennoch betont die Bundesregierung mehrmals ausdrücklich, daß ihr Entwurf nicht nur hinsichtlich der unterschiedlichen Steuerbelastung für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne und einiger anderer Einzelregelungen ein besonderer gegenüber dem der Steuerreformkommission sei, sondern der wesentliche Unterschied in der abweichenden Grundkonzeption liege.

Ihr Konzept gehe davon aus, daß die Körperschaftsteuer die notwendige Konsequenz aus der Verselbständigung der juristischen Personen sei ³⁾.

Diese Grundkonzeption schließe es aus, Tatsachen, wie z.B. die Begünstigung bestimmter Einkünfte, die die Höhe der Körperschaftsteuer beeinflussen würden, bei der Besteuerung der Anteilseigner zu berücksichtigen, als gebe es die Kapitalgesellschaft gar nicht.

Die Bundesregierung hält einen solchen Durchgriff durch die juristische Person weder für erforderlich, noch für verfassungsrechtlich zulässig ⁴⁾.

Im übrigen entspreche es der Einheitlichkeit der Rechtsordnung, wenn das Steuerrecht an die zivilrechtliche Betrachtung anknüpfe. Sie folge deshalb auch nicht jener Meinung in der finanzwissenschaftlichen Diskussion, die eine mehrmalige Belastung der von der Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht für gerechtfertigt halte ⁵⁾. Mit diesen Ausführungen stellt die Bundesregierung klar, daß ihr Entwurf zur Reform der Körperschaftsteuer zwar auch ein Anrechnungsverfahren enthalten würde, jedoch dieses Verfahren einen anderen gedanklichen Hintergrund habe, als das der Steuerreformkommission.

1) vgl. Klein, Das Bundesministerium S. 86, 87; vgl. oben S. 16;

2) vgl. Begr. zum RegE in: BT-Drucks. 7/1470 S. 326;

3) vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 362, 363;

4) vgl. Begr. zum RegE in: BT-Drucks. 7/1470 S. 331, 332;

5) vgl. a.a.O. S. 326;

Die Bundesregierung bewertet ihren Entwurf nicht. Sie bezeichnet ihn weder als Vollanrechnungsverfahren, noch als ein System mit einem gespaltenen Steuersatz. Bekannt ist jedoch, daß der erste Referentenentwurf noch von einem Vollanrechnungsverfahren ausging ¹⁾, der nach dem sogenannten Fischer-Plan auf ein kombiniertes System umgestellt wurde ²⁾. Dieses neue System soll auf der Unternehmensebene eine exakte Grundlage für die vollständige Beseitigung der Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne schaffen ³⁾. Nach Auffassung der Bundesregierung sei nicht die Selbständigkeit der juristischen Person die Ursache für die Doppelbesteuerung, sondern die Tatsache, daß die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Anteilseigner und die der Kapitalgesellschaft nicht in gleicher Weise ermittelt würden. Die Verknüpfung der Steuerermäßigung für die ausgeschütteten Gewinne mit dem Handelsrecht, also die Anknüpfung an den gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsbeschluß bezeichnet die Bundesregierung im Gegensatz zur Steuerreformkommission als die Ursache der Doppelbelastung. Um diese Ursache auszuräumen, sehe der Gesetzesentwurf der Bundesregierung eine Belastungsrechnung vor, die unabhängig vom Gewinnverteilungsbeschluß sei und alle Gewinne berücksichtigen würde ⁴⁾. Trotz dieser inhaltlichen Abgrenzung zur Steuerreformkommission enthält der Entwurf der Bundesregierung als IV. Teil des Körperschaftsteuergesetzes die Darstellung eines Anrechnungsverfahrens für die ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft und anderen anrechnungspflichtigen Gesellschaften. Ferner berücksichtigt der Entwurf der Bundesregierung die Empfehlung der Steuerreformkommission zur Vereinfachung des Steuerrechts sowie die zur Ausgestaltung des Körperschaftsteuergesetzes.

II. Die Debatten im 7. Deutschen Bundestag ⁵⁾

1. Die Beratungsphase 1973/1974

Im Vordergrund der ausschließlich von den Steuerexperten im Bundestag

1) vgl. Wirtschafts- u. Sozialpolitik, Sonderbeilage 27/72;

2) ebenso Nickol/v. Nussbaum, in: DB 1973, 2010; Koch, in: JbFfSt 1972/72 S.47;

3) vgl. Begr. zum RegE in: BT-Drucks. 7/1470 S. 362 (1. Einführung);

4) vgl. a.a.O. S. 363, 362 (2. Technische Schwierigkeit)

5) vgl. zu den nicht öffentlichen Debatten des Bundesrates vgl. aber: BR-Drucks. 700/73 Beschluß vom 20.12.1973;

geführten Gebatte über den Regierungsentwurf zur Steuerreform stand die finanzpolitische Wertung des gesamten Reformvorhabens. Lediglich ein Redner - von insgesamt sechs - machte Ausführungen zur Gesetzgebungstechnik des neuen IV. Teils des KStG 1973, des Anrechnungsverfahrens. Während die Vertreter der SPD in dieser Beratungsphase die Reform der Körperschaftsteuer nur mit einem Wort streiften ¹⁾, stützte die finanzpolitische Sprecherin der FDP die Meinung der ökonomischen Steuerlehren zur Reform der Körperschaftsteuer. Sie meinte, die alte Körperschaftsteuer sei deshalb zunehmend Gegenstand der Kritik der Steuersachverständigen geworden, weil diese Steuer dem Kriterium der Erfassung nach der individuellen Leistungsfähigkeit nicht gerecht werde. Man würde dabei die juristischen Personen als selbständige Steuerzahler behandeln, ohne auf die finanzielle Situation der jeweiligen Eigentümer Rücksicht zu nehmen. Durch dieses Gesetz würden die Kapitalgesellschaften mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit auch eine eigene Steuerpersönlichkeit erlangen. Dies sei eine Fiktion, die von der FDP nicht länger aufrechterhalten werden könne ²⁾. Deshalb unterstütze die FDP diesen Reformentwurf, der nach ihrer Auffassung dem System der Teilhabersteuer entspreche ³⁾. Der einzige Redner mit Interesse für die Gesetzgebungstechnik - ein Mitglied der parlamentarischen Opposition - drückte seine volle Zufriedenheit über die Gesetzgebungstechnik des Entwurfes der Bundesregierung mit den Worten aus: "Hier sei ein Gesetzesentwurf entwickelt worden, der nicht nur wirtschafts- und finanzpolitisch, sondern auch fachjuristisch höchste Anerkennung verdiene ⁴⁾".

2. Die Beratungsphase 1976 ⁵⁾

In der zweiten Beratungsphase wurde das Körperschaftsteuerreformgesetz 1977 mit demselben Schwerpunkt im Plenum behandelt, wie schon in der ersten Beratungsphase. Im Mittelpunkt der Debatte standen erneut die

1) vgl. Schmidt, in: Protokoll Nr. 4904; im übrigen Offergeld, a.a.O. Nr.4921

2) vgl. Funke, in: Protokolle Nr. 4929;

3) vgl. Stichworte der FDP-Bundestagsfraktion S. 43;

4) vgl. Kreile, in: Protokolle Nr. 4935;

5) Die Analyse beschränkt sich erneut auf den Bundestag. Der Bundesrat stimmte dem kaum veränderten Entwurf ohne Bedenken zu. Vgl. BR-Drucks. 420/76 vom 25.06.76;

finanz- und gesellschaftspolitischen Zwecke der Systemveränderung in der Unternehmensbesteuerung ¹⁾. Für das Reformziel der Vereinfachung des Steuerrechts, insbesondere der Verständlichkeit der Vorschriften fand sich im Bundestag keine Diskussionsplattform mehr. Derselbe Steuerexperte, der sich bereits in der ersten Beratungsphase für die Gesetzgebungstechnik des Entwurfes interessiert hatte, betonte lediglich zum Abschluß der Körperschaftsteuerreform durch das Gesetzgebungsverfahren, daß sich der ursprüngliche Entwurf von "ausgeprägter und klarer Folgerichtigkeit" erwiesen habe ²⁾. Er brachte damit die volle Zufriedenheit der Parlamentarier mit der Gesetzgebungstechnik des KStG zum Ausdruck.

III. Der Bericht und der Antrag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

Nachdem wir festgestellt haben, daß in den Debatten des Deutschen Bundestages vornehmlich über den Inhalt und die Zwecke der Körperschaftsteuerreform aus ökonomischer Sicht gesprochen wurde, bleibt die Frage, ob im kleineren Kreis gesetzestechnische Einzelfragen der Körperschaftsteuerreform erörtert wurden. In modernen Gesetzgebungsverfahren ist es üblich geworden, daß im Plenum des Parlaments lediglich die Grundsatzfragen erörtert werden, während Einzelfragen den Ausschüssen vorbehalten bleiben. Das Körperschaftsteuerreformgesetz wurde vom Plenum dem Finanzausschuß des Deutschen Bundestages federführend zugewiesen ³⁾.

Untersucht man den Beratungsbericht dieses Ausschusses im Hinblick auf eine Einzeldiskussion, so muß man feststellen, daß auch in diesem Gremium überwiegend die fiskalischen und außerfiskalischen Zwecke des Körperschaftsteuergesetzes im Vordergrund der Diskussion standen. Gemessen an den Schwerpunkten des Berichtes muß man zu dem Urteil gelangen, daß die Frage der adäquaten Gesetzgebungstechnik des neuen Körperschaftsteuergesetzes auch in diesem Gremium keine besondere Bedeutung erlangt hat ⁴⁾. Während diese Tatsache für die Plenumsdiskussion noch verständlich erscheint, muß sie für die Erörterung des Ausschusses Bedenken

1) vgl. Böhme, in: Protokolle Nr. 17754;

2) vgl. Kreile, in: Protokolle Nr. 17805;

3) vgl. Bericht des Finanzausschusses in: BT-Drucks. 7/5310;

4) vgl. Bericht des Finanzausschusses in: BT-Drucks. 7/5310;

erregen. Da nach der Ausschussberatung nur noch die Plenumsberatung folgt, ist der Ausschuss in der praktischen Realität des Gesetzgebungsverfahrens vielfach die letzte Instanz, in der eine gesetzgebungstechnische Diskussion möglich erscheint.

Als Ergebnis seiner Arbeit stellte der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages den Antrag, den leicht veränderten Entwurf des KStG 1973 als KStG 1977 zu verabschieden. Vergleicht man die Grundlage des Antrages mit der Gesetzesvorlage der Bundesregierung, so kann man sich der Tatsache nicht verschließen, daß dieser Antrag durch seine zahlreichen Ergänzungen zumeist keine Vereinfachung gegenüber dem Regierungsentwurf erbracht hat. Im einzelnen beantragt wurden:

1. Zusätzliche Steuersätze für alle nicht anrechnungsfähigen Steuerpflichtigen mit Ausnahme der privaten Stiftungen sowie der Sparkassen ¹⁾,
2. eine Verringerung der Abzugsfähigkeit der Aufsichtsratsvergütungen ²⁾,
3. eine Befreiung für die Liquidations- und Konsortialbank GmbH ³⁾,
4. die sogenannte Entstrickungsregelung ⁴⁾,
5. eine Erweiterung der Verlustrücktragsregelung ⁵⁾.

Jedoch darf nicht verkannt werden, daß auch dieses Gremium von Steuerpraktikern um eine Vereinfachung des Steuerrechts und um größere Verständlichkeiten der Steuerrechtsvorschriften bemüht war. Ansätze in diesem Bemühen zeigen folgende Änderungsanträge:

1. Eine Straffung der Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen ⁶⁾,
2. eine übersichtlichere Gliederung der Vorschriften zur "Tarifbelastung bei Vermögensübernahme" ⁷⁾ sowie der Vorschriften für die Anrechnungsbescheinigungen ⁸⁾.

1) vgl. Antrag des Finanzausschusses, in: BT-Drucks. 7/5303 S. 7,8;

2) vgl. a.a.O., S. 8,12;

3) vgl. a.a.O., S. 10;

4) vgl. a.a.O., S. 12;

5) vgl. a.a.O., S. 11, 14

6) vgl. Antrag des Finanzausschusses in: BT-Drucks. 7/5303, S. 13;

7) vgl. a.a.O., S. 14;

8) vgl. a.a.O., S. 17.18;

E. Die Beteiligung der Gesetzesanwender am Gesetzgebungsverfahren
durch die Öffentliche Anhörung vor dem Finanzausschuss des
Deutschen Bundestages

Zu Beginn unseres Überblicks über das Gesetzgebungsverfahren zur Körperschaftsteuerreform haben wir festgestellt, daß die Gesetzesanwender von dieser Reform enttäuscht waren. Sie drückten offen ihr Unverständnis der einzelnen Vorschriften aus und sparten nicht an harter Kritik. Zugleich haben wir im vorstehenden Abschnitt gesehen, daß im Gesetzgebungsverfahren für die Vorbereitung und Ausführung durch den Gesetzgeber wenig Raum für die Gesetzgebungstechnik blieb. Wenden wir uns deshalb der Frage zu, ob die Gesetzesanwender ihre späteren Bedenken bereits im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens, an dem sie durch die Öffentliche Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages beteiligt waren, angemeldet haben. Die gemeinsamen Geschäftsordnungen der Bundesministerien sehen zwar keine unmittelbare Beteiligung der Gesetzesanwender vor. Sie berücksichtigen aber die Anhörung der Verbände ¹⁾. Nach dem Protokoll der gemeinsamen Sitzung des Finanzausschusses und des Wirtschaftsausschusses standen im Mittelpunkt dieser Beratung erneut die fiskalischen und außerfiskalischen Steuerzwecke der Körperschaftsteuerreform. Zu diesen Fragen haben sich die Verbände sehr umfangreich geäußert. Im Gegensatz dazu ging die Mehrheit nicht auf die Gesetzgebungstechnik des Entwurfes ein. Darüber befand man mit einem lobenden Pauschalurteil in den Worten, es liege ein sehr sachgerechter und gut durchgearbeiteter Entwurf vor, der volle Anerkennung verdiene ²⁾. Die einzige Kritik an der Sprachlichkeit des neuen IV. Teil des Körperschaftsteuergesetzes übte die Bundessteuerberaterkammer, die jedoch nur geringe Resonanz bei den Mitgliedern des Finanzausschusses und den übrigen Steuerexperten fand ³⁾. Der Sprecher dieses Verbandes zeigte Formulierungsschwächen auf ⁴⁾ und wies auf begriffliche Unstimmigkeiten hin ⁵⁾.

1) vgl. GGO II § 23;

2) vgl. Fischer: Protokoll Nr. 93 S. 7,6; sinngemäß ebenso: Krohne, a.a.O. S. 8,9; Holzheimer, a.a.O. S. 12; Tenhof, a.a.O. S. 25;

3) vgl. Funke, in: a.a.O. S. 117; vgl. auch Bericht des Finanzausschusses, in: BT-Drucks. 7/5303 S. 3;

4) vgl. Fasold, in: a.a.O. S. 113;

5) vgl. Anlage 13 zu Protokoll Nr. 93;

Im Ergebnis muß man festhalten, daß mit den Vertretern von über fünfundzwanzig Verbänden ¹⁾ die Mehrheit der Gesetzesanwender im Steuerrecht am Gesetzgebungsverfahren beteiligt war. Da sich die Diskussion auch in diesem späteren Stadium des Gesetzgebungsverfahrens im Jahre 1975 nur auf die ökonomische Zweckmäßigkeit des Körperschaftsteuergesetzes konzentrierte, blieb die Gelegenheit für eine Kritik an der Gesetzgebungstechnik überwiegend ungenutzt.

§ 4 THESENFORMIGE ZUSAMMENFASSUNG DES GRUNDLAGENTEILES DER UNTERSUCHUNG

1. Die Gesetzgebungstechnik ist trotz ihrer großen Bedeutung für das Gesetzgebungsverfahren ein bisher nicht erschöpfend behandeltes Thema der Rechtswissenschaft. Die Rechtswissenschaft hat dem Gesetzesverfasser für seine Arbeit keine geschlossene Theorie anzubieten.
2. In der Steuerrechtswissenschaft war die Gesetzgebungstechnik bis vor kurzem ein völlig unbekanntes Thema, das erst durch die zunehmende Kritik an Qualität und Quantität der Steuergesetze aktuell geworden ist.
3. Die Körperschaftsteuerreform wollte u.a. eine größere Verständlichkeit der Vorschriften des KStG erreichen. Dieses Ziel wurde nach Meinung der Gesetzesanwender verfehlt.
4. Das Gesetzgebungsverfahren zur Körperschaftsteuerreform wurde fast ausschließlich aus steuertechnischer Sicht durch Vertreter der ökonomischen Steuerlehren vorbereitet, insbesondere durch die Steuerreformkommission. Eine gesetzgebungstechnische Diskussion dagegen fehlt.
5. Ausgehend vom Gutachten der Steuerreformkommission wurde die Körperschaftsteuerreform gesetzestechisch von der Steuerreformgruppe im Bundesministerium der Finanzen verwirklicht. Sie erstellte den Entwurf für die Gesetzesinitiative der Bundesregierung. Sowohl das

1) vgl. Protokoll Nr. 93 - Anwesenheitsliste - ;

Plenum des Deutschen Bundestages, als auch der federführende Finanzausschuss haben daraufhin den Entwurf trotz ihrer unverkennbaren gesetzestechnischen Verantwortung ausschliesslich in steuertechnischer Hinsicht gewürdigt, ohne die gesetzestechnische Problematik einer so tiefgreifenden Reform überhaupt zu aktualisieren.

6. Die Mehrheit der Gesetzesanwender im Steuerrecht war repräsentativ am Gesetzgebungsverfahren zur Körperschaftsteuerreform beteiligt. Ihr Votum galt vornehmlich der steuertechnischen Eignung des Gesetzes. Demgegenüber nahm die Diskussion um die gesetzestechnische Eignung des Reformentwurfes kaum einen breiteren Raum ein.

2. KAPITEL

DISKUSSION EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK ALS GESETZGEBUNGSTECHNIK IM STEUERRECHT ZUGLEICH EINE KRITIK AN DEN TEILEN I - III DES KSTG 1977

§ 5 DER BEGRIFF EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK

In der Diskussion über die gesetzestechnische Verbesserung der Steuergesetze sind verschiedene Lösungswege vorgeschlagen worden:

1. Tipke regte an, die Tatbestandslehre und die Terminologie der Steuergesetze zu verbessern und zudem eine Forschungsstelle für die Steuergesetzgebung zu schaffen ¹⁾.
2. Von Armin forderte die Wissenschaft auf, endlich ihre "Besserungsfunktion" zu übernehmen. Ihr stehe die Aufgabe zu, politgesellschaftliche Zustände und Rechtsnormen zu überprüfen, Fehlentwicklungen herauszuarbeiten und Verbesserungsvorschläge zu entwickeln. Dabei sollten die Steuerrechtswissenschaft und die Finanzwissenschaft eng zusammenarbeiten, um so ihre Durchschlagskraft bei der Vorbereitung und Abfassung der Gesetze durch den Gesetzgeber zu erhöhen ²⁾.

Die Lösungsansätze weisen in eine gemeinsame Richtung. Sie betonen, daß sich die wissenschaftlichen Disziplinen des Steuerrechts stärker der Gesetzgebungslehre zuwenden müssen ³⁾. Ob es dabei einmal zu einer Institutionalisierung einer Forschungsstelle kommen wird, mag dahin stehen. Die neue Aufgabenstellung berücksichtigt, daß Steuergesetze Besonderheiten aufweisen, die wir noch im einzelnen betrachten werden. Steuergesetze werden sowohl durch die Finanzwissenschaft als Teil der Wirtschaftswissenschaften als auch durch die Steuerrechtswissenschaft als Teil der Rechtswissenschaften gestaltet. Beide Bereiche führen heute ein Eigenleben, das mit den Begriffen finanzwissenschaftliche Steuertechnik und juristische Technik bezeichnet werden kann.

1) vgl. Tipke, in: StuW 1976, 307;

2) vgl. von Arnim, in: StuW 1977, 254; i.d.S. auch Mösbauer, in: BB 1976, 196 m.w.N.;

3) ebenso Tipke, in: StuW 1976, 294; Uelner, in: DStR 1979, 121; a.A.: Mösbauer, in: BB 1976, 198; Kruse, Steuerrecht S. 87:

"Das Zeitalter des Kodifikationsoptimismusses ist vorbei".

Die juristische Technik haben wir bereits beschrieben. Sie steht für den Gedanken der Konstruktion des Gesetzes durch den im normativen systematischen Denken geschulten Juristen.

Die finanzwissenschaftliche Steuertechnik demgegenüber steht für den Gedanken der Auswahl der steuerwürdigen, wirtschaftlichen Sachverhalte unter der möglichen Berücksichtigung der mikro- und makroökonomischen Auswirkungen durch den im empirischen und modelltheoretischen Denken geschulten Ökonomen ¹⁾.

Für die gemeinsame Aufgabenstellung beider Wissenschaften zur Vorbereitung von Steuergesetzen sprechen wichtige Gründe:

1. Sie wird jedem einsichtig erscheinen, der es für sinnvoller hält, eine Verbesserung der Gesetzgebung zu erreichen, als ad infinitum dem mangelhaften Gesetz durch Auslegung der Vorschriften zur nötigen Verständlichkeit zu verhelfen ²⁾.
2. Die Steuerrechtswissenschaft hat als Teil der Rechtswissenschaft nicht nur die Aufgabe, Hilfen zur Gesetzesanwendung, also zum Verstehen und Auslegen zu erarbeiten ³⁾, sondern auch den Gesetzesverfasser bei seiner Arbeit zu unterstützen ⁴⁾. Dabei hat sie den Blick für die Verständnisschwierigkeiten zu öffnen, die ein Text erzeugen kann und nach Möglichkeit Alternativen zu erarbeiten. Ihre Arbeit wird erleichtert, wenn der Ökonom bereits bei der Auswahl der steuerwürdigen Sachverhalte bedenkt, ob und wie ein Steuertatbestand gesetzgebungstechnisch verwirklicht werden kann. Voraussetzung dafür ist, daß auch er die für die Gesetzesgestaltung notwendigen Techniken kennt.
3. Die Verbesserung der Terminologie und der Topographie der Gesetzestexte des Steuerrechts ist zugleich eine Basis, um für unser Steuerrecht ein inneres und äußeres System zu schaffen, das heute noch nicht sehr entwickelt ist ⁵⁾. Sie ist zugleich Voraussetzung für eine ver-

1) zum Verhältnis der Wissenschaften vgl. Weber/Beckerath, in: Grimm (Hrsg.), Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaften S. 205 ff.;

2) vgl. ebenso Tipke, in: StuW 1976, 295;

3) vgl. Rittner, Verstehen und Auslegen S. 43, 50;

4) i.d.S. Wallis in: JbSt 1974/75, 34; Weber/Beckerath, a.a.O. S. 215;

5) dazu Tipke, Steuerrecht S. 12 m.w.N.;

besserte Lern- und Lehrfähigkeit des Steuerrechts, als Vorbedingung für eine Verbesserung der steuerrechtswissenschaftlichen Ausbildung, die dringend geboten erscheint ¹⁾. Eine analytische Erschließung und eine pädagogische Aufbereitung eines Gesetzestextes sind kaum möglich, wenn die Zusammenhänge bereits sprachlich schwer zu durchschauen sind.

4. Jede wissenschaftliche Auslegung beginnt mit der Betrachtung des Wortlautes. Dieser muß den finanzwissenschaftlichen, gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Willen des Gesetzgebers erkennen lassen ²⁾, damit das Gesetz nicht klüger ist, als der Gesetzgeber selbst ³⁾.

Um die gemeinsame zukünftige Aufgabe von Steuerrechtlern und Ökonomen stärker zu betonen, erscheint es uns angemessen, für den Bereich der Steuergesetzgebung als gesetzestechnische Tätigkeit den Begriff der "Juristischen Steuertechnik" zu empfehlen.

Damit das so bestimmte gemeinsame Projekt nicht in der Begriffsbildung verharret, wollen wir im Rahmen der nachfolgenden methodischen Grundlage zur Kritik des Körperschaftsteuergesetzes eine wertende Zusammenfassung der bestehenden Forschungsergebnisse zur Gesetzgebungstechnik geben, dessen Eignung wir an Beispielen aus dem Körperschaftsteuergesetz zugleich auf ihren Einsatz in der Steuergesetzgebung überprüfen wollen. Dieser Beitrag soll das Eindringen der Steuerwissenschaften in die legislative Technik fördern und sie für ein gemeinsames Aufgabenfeld interessieren.

§ 6 GRUNDLAGEN EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK

Nachdem wir mit dem Begriff der juristischen Steuertechnik gekennzeichnet haben, welchem Zweck die weitere Arbeit dient, wollen wir nun das konkrete Beispiel des Körperschaftsteuergesetzes abstrahieren, um das Objekt der Untersuchung zu bestimmen. Erst wenn wir eine sichere Kenntnis über das Objekt haben, an dem die juristische Steuertechnik arbeitet,

1) dazu Lang, in: StuW 1976, 76;

2) ebenso Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 156;

3) vgl. dazu Baden, Gesetzgebung S. 105, m.w.N.;

können wir adäquate Formen der Sprachgestaltung als Methode diskutieren. Objekt der Untersuchung bildet ein Steuergesetz. Gemäß § 4 AO ist ein Steuergesetz eine Rechtsnorm. Als Objekt der Untersuchung haben wir also die Steuerrechtsnorm zu beschreiben. Bei der Grundlage müssen wir uns mit einer kurzen Einführung begnügen, damit der experimentelle Charakter dieser Untersuchung noch überschaubar bleibt.

A. Die Steuerrechtsnorm als Objekt: Eine Einführung

I. Der Begriff, die Zwecke und die Arten

Den Begriff einer Rechtsnorm in aller Kürze zu beschreiben ist überaus schwierig. Eine Rechtsnorm wird immer durch zwei Phänomene bestimmt, das Sein und das Sollen.

Rechtsnormen verkörpern ein Sollen in Bezug auf ein gegebenes Sein, so daß das Sein im Sinne des Sollens determiniert wird, m.a.W. Rechtsnormen verlangen eine Veränderung bestimmter Verhaltensweisen mit dem Anspruch, daß die zu schaffende "gut" ist ¹⁾. Mit der Bestimmung des neuen Verhaltens erfolgt zugleich eine Bewertung des alten, so daß Rechtsnormen wohl eine Doppelfunktion haben, nämlich eine Bestimmungs- und Bewertungsfunktion ²⁾. Da die erste Funktion vielfach als das Primäre erkannt wird, werden Rechtsnormen auch als Imperativ- oder Befehlssätze bezeichnet ³⁾. Unter Berücksichtigung der an diesem Gestaltungsprozess Beteiligten lassen sich Rechtsnormen - in Anlehnung an kybernetische Begriffe - auch als Mittel der Interaktion zwischen einem Rechtsetzungsorgan und dem Normadressaten ⁴⁾ oder als Regelungsinstrument ⁵⁾ bestimmen. An einer Rechtsnorm des deutschen Strafgesetzbuches wollen wir die Determination des Seins durch ein Sollen verdeutlichen. Dort heißt es in § 212: "Wer einen Menschen ... tötet, wird ... bestraft." Mit diesem Satz wird das Verhalten von Menschen bestimmt, deren Existenz Teil des Seins ist. Zugleich wird als Teil des Sollens ein Tötungsverbot aufgestellt. Das Verbot lautet: Du sollst andere Menschen nicht töten.

1) vgl. Kelsen, Reine Rechtslehre, S. 3,17; Engisch, Einführung S. 22; Radbruch, Einführung S. 136; einschränkend Larenz, Methodenlehre S. 232;

2) so Dubischar, Grundbegriffe des Rechts, S. 9; Engisch, a.a.O., S.23,27;

3) so Radbruch, Rechtsphilosophie, S. 136; Engisch, Einführung S. 22;

4) vgl. Lachmeyer, in: Rüdig (Hrsg.), Studien S. 498;

5) dazu Baden, Gesetzgebung, S. 29 m.w.N.;

Für den Fall der Zuwiderhandlung, nämlich dem Töten entgegen dem Verbot, wird eine Sanktion angedroht, die Strafe. Die in-Aussicht gestellte Strafe soll verhindern, daß das Tötungsverbot als Teil der Sollensordnung gebrochen wird. Zugleich wird mit der Ankündigung der negativen Sanktion eine Wertung ausgedrückt. Das Töten eines Menschen als mögliches Phänomen des Seins wird negativ bewertet, da die Sollensordnung die Erhaltung des menschlichen Lebens anstrebt. In dem Beispielssatz treten zugleich die Elemente der Rechtsnorm klar hervor. Der Tatbestand umschreibt, in einem gedanklichen "wenn-Satz" die Bedingungen, unter denen die Rechtsfolge eintritt. In der Tatbestandsbeschreibung bedient sich der Gesetzgeber vornehmlich abstrakter Merkmale, um eine möglichst große Vielfalt an Tatbeständen des Seins zu erfassen. Die Rechtsfolge ist als gedanklicher "dann-Satz" gefaßt. Sie enthält die Sanktion, die das Verhalten des Seins i.S. des Verhaltens des Sollens steuern will ¹⁾.

Wenden wir uns nun den Zwecken der Steuerrechtsnormen zu. Rechtsnormen führen kein Eigenleben, sondern dienen stets einem bestimmten Zweck. Der Zweck ist das Gewollte, das Sollen, zu dessen Realisierung jede Rechtsnorm existiert ²⁾. Der Zweck einer Rechtsnorm wird in einem demokratischen Rechtsstaat - wie der Bundesrepublik - durch den demokratisch legitimierten Gesetzgeber bestimmt. Bei dieser Bestimmung ist der Steuergesetzgeber zunehmend an den verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielraum gebunden, der durch die Verfassungsnormen und deren Auslegung durch das Bundesverfassungsgericht gestaltet wird. Da die Finanzverfassung des Grundgesetzes nur zum Erlaß von "Steuer"-gesetzen ermächtigt, hat der Gesetzgeber Tatbestände zu schaffen, die zumindestens auch auf die Einnahmeerzielung des Staates gerichtet sind ³⁾. Die Praxis der Steuergesetzgebung vernachlässigt vielfach den Einnahmezweck ⁴⁾. Dabei wird sie von den ökonomischen Steuerlehren ermutigt, nach deren Vorstellung Steuern Steuerungselemente des makroökonomischen Gesamtprozesses sind und deshalb nicht nur fiskalischen, sondern vor allem

1) vgl. Larenz, Methodenlehre S. 242;

2) vgl. dazu Kelsen, Reine Rechtslehre S. 23;

3) vgl. BVerfGE 7, 244, 254;

4) vgl. Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff;

außerfiskalischen Zwecken zu dienen haben ¹⁾.

Aufgrund der vielschichtigen Steuerzwecke lassen sich als systematischer Ansatz verschiedene Arten von Steuerrechtsnormen unterscheiden, obwohl die richtige Einordnung der Normen in der Praxis schwierig ist. Die Steuerrechtsnormen lassen sich in Finanz- und Sozialzwecknormen sowie Vereinfachungsnormen aufteilen ²⁾.

Die Finanzzwecknormen ordnen den Geldtransfer von den Steuerpflichtigen zum Fiskus und dienen somit der Einnahmeerzielung des Staates. Ihre Tatbestände sind durch das Leistungsfähigkeitsprinzip ³⁾ geprägt.

Die Sozialzwecknormen bewirken zwar auch einen Geldtransfer von den Steuerpflichtigen zum Fiskus, jedoch dienen sie nicht oder nur in geringem Maße der Einnahmeerzielung. Diese Steuerrechtsnormen sind vielmehr auf interventionistische, verteilungspolitische, kulturpolitische und wirtschaftspolitische Maßnahmen ausgerichtet.

Die Vereinfachungsnormen letztlich dienen in erster Linie der Praktikabilität des Geldtransfers. Sie sollen aus technisch-ökonomischen Gründen das Besteuerungsverfahren vereinfachen und es praktikabler und ökonomischer gestalten.

Neben den genannten Arten erwachsen im Steuerrecht weitere vornehmlich aus der Tatsache, daß sich ein Steuertatbestand vielfach auf mehrere Rechtsnormen erstreckt. Diese Rechtsnormen lassen sich einteilen als Grundnormen, Ausnahmenormen und Ergänzungsnormen.

Die Grundnormen stellen zunächst für einen bestimmten Tatbestand eine abschließende Regelung dar. So werden in § 1 KStG Unternehmen mit einer bestimmten Rechtsform genannt und wird ihnen aufgrund der Tatsache, daß sie ihren Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland haben, eine Steuerpflicht auferlegt. Die Ausnahmenormen ändern die in der Grundnorm getroffene Sanktion für einen Teil der genannten Tatbestände ab. So werden in § 5 KStG diejenigen Unternehmen genannt, die von der Körperschaftsteuer befreit sind, obwohl sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben. Die Ergänzungsnormen regeln konkrete Einzelfälle, die auf einem höheren Abstraktionsniveau bereits schon geregelt sind, aber aus Gründen der

1) vgl. dazu Schmölders, Finanzpolitik S. 340; Neumark, Wirtschafts- und Finanzprobleme, S. 279; zur Entwicklung: vgl. List, in: BB 1974, 425;

2) vgl. Tipke, Steuerrecht S. 18, 19; 51;

3) dazu Neumark, Grundsätze S. 121 ff.; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 205; Tipke, Steuerrecht S. 25;

Einzelfallgerechtigkeit nicht berücksichtigt wurden. So wird z.B. die Besteuerung der Liquidationsgewinne in § 11 KStG durch eine Ergänzungsnorm geregelt, obwohl die generelle Regelung bereits in § 7 KStG enthalten ist ¹⁾.

II. Der Inhalt und die Entstehung von Rechtsnormen

1. Der Inhalt und die Entstehung von allgemeinen Rechtsnormen

Um eine möglichst plastische Vorstellung von Steuerrechtsnormen zu erlangen, wollen wir uns die Entstehung von allgemeinen Rechtsnormen in einer Rechtsgemeinschaft vor Augen führen, ohne zunächst die Besonderheiten der Steuerrechtsnormen hervorzuheben.

Wir gehen davon aus, daß sich Individuen stets mit dem Ziel zusammenfinden, jeder für sich friedlich zu leben und zugleich untereinander in Aktion zu treten. Dabei können die Aktionen friedlicher oder feindlicher Natur sein. Der Konflikt aber ist beiden immanent.

Bei feindlichen Aktionen, wenn beispielsweise der eine dem anderen nach dem Leben trachtet, entsteht der Interessenskonflikt aufgrund der unterschiedlichen Interessenslagen ²⁾. Dieser Konflikt gefährdet den Frieden aller. Aufgabe der Rechtsnormen ist es nun u.a. diesen Konflikt zu lösen. In ihnen wird festgelegt, was "rechters" sein soll, d.h. welches Interesse überwiegen soll; das des Tötenden oder des vom Tode Bedrohten. Entscheidet man sich für das Interesse des Bedrohten, so lautet die Rechtsnorm: "Du sollst nicht töten". Mit Hilfe der bereits beschriebenen Sanktionen wird die Realisierung der Sollensordnung angestrebt, indem ein alternatives Verhalten präventiv verhindert werden soll. Die Summe dieser Rechtsnormen bezeichnet man nach Art der Sanktionen als "Strafrecht".

Die Aktionen können auch friedlicher Natur sein. Dienen sie etwa dem Warenaustausch, so kann es dennoch zu den friedensgefährdenden Interessenskonflikten kommen. Wiederum sind Rechtssätze ³⁾ erforderlich, um

1) Tipke, Steuerrecht S. 83;

2) vgl. dazu Kindermann, in: Rüdig (Hrsg.), Studien S. 560 ;

3) Zum Verhältnis der Synonyme: "Rechtsnorm" und "Rechtssatz" vgl. Larenz, Methodenlehre S. 232;

den Konflikt im Sinne eines gerechten Ausgleiches zu lösen ¹⁾. In einem solchen Fall lautet etwa der Rechtssatz wie § 433 BGB: "Durch einen Kaufvertrag wird der Verkäufer (die eine Partei) verpflichtet, dem Käufer die Sache zu übergeben und das Eigentum zu verschaffen. Der Käufer (die andere Partei) wird verpflichtet, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und die gekaufte Sache abzunehmen". Die Summe dieser Rechtsnormen hat nach der Art des Regelungsgegenstandes in Abgrenzung zu einem weiteren Rechtsgebiet die Bezeichnung "Privatrecht" erhalten ²⁾.

Bisher haben wir nur Aktionen zwischen den Individuen betrachtet und dabei die Möglichkeit ausgelassen, daß sich diese zu einem Kollektiv zusammenschließen oder zusammengeschlossen werden. Dadurch kann es zu Aktionen zwischen den Individuen und dem Kollektiv kommen. Entsprechend seiner Entwicklung sind dem Kollektiv besondere Aufgaben zugewachsen, die von reinen Ordnungsfunktionen bis zur Daseinsvorsorge im modernen Sozialstaat reichen ³⁾. Ordnet das Kollektiv z.B. den Bau von Gebäuden durch entsprechende Vorschriften, so muß das Individuum mit dem Kollektiv in Aktion treten, um eine Bauerlaubnis zu erhalten. Tut es dies nicht oder baut es entgegen der vorhandenen Vorschriften, so lautet der Rechtssatz zur Durchsetzung der Sollensordnung wie etwa § 91 der Landesbauordnung in Baden-Württemberg: "Der Abbruch einer Anlage, die im Widerspruch zu öffentlich-rechtlichen Vorschriften steht, kann angeordnet werden".

Den genannten Rechtssätzen der allgemeinen Rechtsgebiete ist also gemeinsam, daß sie der Konfliktverhinderung bzw. der Konfliktbereinigung dienen. Die Konflikte können entweder in feindlichen oder friedlichen Aktionen der Individuen untereinander oder im Verkehr mit dem Kollektiv auftreten. Dabei wird ein sozialtypischer Sachverhalt, dem der Konflikt innewohnt, abstrakt nachgezeichnet und in einen Tatbestand gefaßt. Diesem Tatbestand wird eine Rechtsfolge zugeordnet. Die Rechtsnorm bestimmt so das Sein, d.h. die tatsächlichen Aktionen in Bezug auf das Sollen, also den "gerechten" Aktionen mit Hilfe der Sanktionen.

1) ebenso Kindermann, in: Rüdig (Hrsg.), Studien S. 560;

2) zum Begriff: vgl. Wolff-Bachof, Verwaltungsrecht S. 57;

3) vgl. Forsthoff, Verwaltungsrecht, S. 18;

Dadurch wird die menschliche Gemeinschaft als Teil des Seins i.S. der Idee der Gerechtigkeit als Teil des Sollens gestaltet.

Die Rechtsnormen entstehen also im allgemeinen aus einer Regelungsbedürftigkeit sozialer Interessenskonflikte heraus mit dem Zweck, den Frieden in der menschlichen Gemeinschaft zu sichern ¹⁾.

2. Inhalt und Entstehung der Steuerrechtsnormen: Der Transformationsprozess

Nach den allgemeinen Rechtsnormen wollen wir in der gleichen gebotenen Kürze Inhalt und Entstehung der Steuerrechtsnormen untersuchen.

Nehmen wir z.B. § 1 KStG ²⁾, so müssen wir feststellen, daß ein sozialtypischer Sachverhalt dort nicht geregelt ist. Typischerweise lautet der Rechtssatz:

"Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind folgende Körperschaften:, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben."

Die Rechtsnorm knüpft im Tatbestand nicht an Aktivitäten, wie bei den regulären Rechtsnormen, sondern an die Existenz und die Lokalität der Individuen, d.h. an Zustände an. Demgegenüber ist der Sachverhalt der Steuerzahlung a priori nicht regelungsbedürftig, da die Individuen mit ihren Aktionen nicht an das Kollektiv herantreten. Es gibt niemanden, der von sich aus Steuern zahlt. Da es also zu keinen sozialtypischen Aktionen zwischen den Individuen und dem Kollektiv kommt, kann es zu keinen Interessenskonflikten kommen. Da solche Konflikte dem Grunde nach nicht denkbar sind, bedarf es keiner Steuerrechtsnormen, um Konflikte zu verhindern und zu lösen. Aus logischer Sicht fehlt es also an der Regelungsbedürftigkeit dieser Sachverhalte ³⁾, so daß Steuerrechtsnormen nicht wie die regulären Rechtsnormen entstehen können. Die Existenz der Steuerrechtsnormen scheint unsere Argumentation zu widerlegen.

1) dazu Larenz, Methodenlehre, S. 233;

2) vgl. den Gesetzestext, S.

3) vgl. ebenso: Hensel, Steuerrecht S. 15; Lang, Systematisierung S. 70; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 215;

Es scheint auch hier eine Regelungsbedürftigkeit von Sachverhalten zu bestehen. Das Kollektiv verlangt von den Individuen - untechnisch gesprochen - die Zahlung von Beiträgen. Diesem Verlangen steht die prinzipielle Verweigerung der Individuen gegenüber, nichts von ihrem Privatvermögen an das Kollektiv abzugeben.

In dieser Betrachtung kann es zu einem Konflikt der genannten Interessen kommen, der regelungsbedürftig ist. Jedoch entsteht diese Art der Regelungsbedürftigkeit nicht aufgrund der Aktionen der Individuen mit dem Kollektiv oder unter der Kontrolle des Kollektivs, sondern aufgrund der Aktionen des Kollektivs. Die Rechtsnormen sichern also nicht ein Individualrecht, sondern das Kollektivrecht auf Einnahmeerzielung.

Darin besteht die erste Besonderheit der Steuerrechtsnormen. Ein sozialtypischer Sachverhalt ist nicht Tatbestand der Rechtsnormen, sondern liegt diesem zugrunde. Die Tatbestände selbst knüpfen daran an, indem sie wirtschaftliche Sachverhalte in deren bürgerlich-rechtlichen Formen nachzeichnen ¹⁾.

Untersuchen wir nun den Inhalt der Rechtsfolgen der steuerlichen Rechtsätze, die Sanktion, so stoßen wir auf eine weitere Besonderheit der Steuerrechtsnormen.

Die Rechtsfolge von § 1 KStG lautet:

"Körperschaftsteuerpflichtig sind ..."

Wenn die Sanktion eine Pflicht ist, die der Aufrechterhaltung einer bestimmten Ordnung dient, so muß ein Teil der Sollensordnung der Satz sein: "Steuern sind zu bezahlen". Auf die Frage warum, wer, mit welchem Maß zur Aufrechterhaltung dieser Sollensordnung verpflichtet wird, gibt es keine originäre Antwort; im Gegensatz zu den Rechtsnormen in den allgemeinen Rechtsgebieten, in denen überwiegend auf ein ethisches oder rationales Wertsystem verwiesen werden kann. Da der Staat etwas Künstliches, von den Individuen Geschaffenes ist, gibt es keinen originären Staat und damit kein originäres Staatsrecht auf Einnahmeerzielung als Teil des gesamten Staatsrechtes. Die staatliche Rechtsordnung basiert vielmehr auf der Übereinkunft aller Individuen oder auf

1) vgl. Quack/List, in: BB 1973, 437 ff.;
zur Folge der Diskrepanz zwischen Norm und Wirklichkeit

der Macht einzelner. Wenn der Staat, wie die BRD als demokratischer Rechtsstaat, auf der Übereinkunft der Individuen basiert, kann das Recht dieses Staates auch nur auf einen bestimmten Konsens gründen. Soll der Staat ein Sozialstaat sein, so muß sich das Recht des Staates hinsichtlich der Einnahmen an den finanziellen Bedürfnissen eines Sozialstaates orientieren.

Darin besteht die zweite Besonderheit der Steuerrechtsnormen. Wenn sie festlegen, was "rechters" sein soll, so ordnen sie das Sein nicht aufgrund einer allgemeinen Idee der Gerechtigkeit, sondern nur aufgrund einer sozialen Gerechtigkeit ¹⁾. Ihre Tatbestände enthalten nicht sozialtypische Sachverhalte, sondern hypothetische ²⁾, indem sie einen Sachverhalt regeln, der originär gar nicht existiert, nämlich den Zahlungsverkehr zwischen den Individuen und dem Kollektiv. Deshalb hat Strickrodt zu Recht dieses Phänomen mit dem Satz umschrieben, das Steuerrecht lebe aus dem Dictum der Steuergesetzgeber ³⁾.

Nachdem wir die Besonderheiten des Inhaltes der Steuerrechtsnormen hervorgehoben haben, ist als Grundlage einer juristischen Steuertechnik ferner nach den Besonderheiten bei der Entstehung der Steuerrechtsnormen zu fragen. Dabei gehen wir von der - hoffentlich sich wiederholenden - Situation aus, daß Steuerrechtsnormen aufgrund finanzwissenschaftlicher Vorarbeiten geschaffen werden, wie dies bei der Körperschaftsteuerreform mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens der Fall war.

Steuerrechtsnormen werden zum einen von der Steuerlehre geprägt. Diese entwickelt in ihrem wirtschaftswissenschaftlichen Modelldenken ⁴⁾ praktikable Formen der Steuertechnik unter Berücksichtigung der makro- und mikroökonomischen Auswirkungen. Es wird im einzelnen geprüft - wie an der Entwicklung zur Körperschaftsteuerreform zu beobachten ist - wer, in welchem Maß und in welcher Weise mit seinem Einkommen zur Deckung des Staatshaushaltes herangezogen werden könnte und welche Folgen sich daraus für das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht sowie für das Ver-

1) vgl. dazu Vogel, in StuW 1977, 3;

2) vgl. ebenso Lang, Systematisierungen, S. 70; Hensel, Steuerrecht S.15;

3) vgl. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 658;

4) vgl. Woll, Volkswirtschaftslehre, S. 1; Schneider, Einführung S. 1, 301;

halten der einzelnen Steuerpflichtigen ergeben könnten ¹⁾. Das Ergebnis der steuertechnischen Untersuchungen sind zum einen Belastungsgrößen für die Mitglieder der Haushaltsgemeinschaft und zum anderen Verfahren, mit deren Hilfe die sich ergebenden Beträge dem Fiskus zugeführt werden. Steuerrechtsnormen sollten ferner, auch das hat die Entwicklung der Körperschaftsteuer deutlich gezeigt, von Fachkräften der juristischen Steuertechnik geprägt werden. Diese Techniker haben die Aufgabe, den politisch Verantwortlichen Rechtsnormen vorzuschlagen, in denen nicht steht, was sein könnte, sondern was sein soll. Sie haben somit die Verpflichtung, die Ergebnisse der steuertechnischen Untersuchungen in Rechtsnormen umzusetzen ²⁾.

Die Notwendigkeit der Umsetzung folgt aus dem bereits Dargelegten sowie aus der Funktion der Steuerrechtsnormen.

Die steuertechnischen Modelle sowie die sie tragenden Prinzipien sind in der vorgegebenen Gestaltung in der Realität nicht operationalisierbar. Es handelt sich zumeist um deduziertes abstraktes Gedankengut, das der Rückumsetzung in die Realität und der sie tragenden rechtlichen Formen bedarf. Dabei muß die Umsetzung praktikable Formen schaffen, bei denen die rationale Erfassbarkeit, das Verstehen durch den Gesetzesadressaten, gesichert ist. Das ökonomische Ideengut, in dem Rechtsnormen nur Bedingungen des wirtschaftlichen Handels sind, muß in das vorhandene System der Rechtsnormen eingefügt oder zumindest auf ihre Konformität mit den vorhandenen untersucht werden. Unterbleibt dieser Schritt, so vergrößert sich das Risiko, das neue Besteuerungsverfahren, wie etwa das Anrechnungsmodell, dem vorhandenen System beigelegt und nicht - wie gewollt - integriert werden. Erst durch die Umsetzung der Belastungsgrößen und der steuertechnischen Verfahren in Rechtsnormen, werden die ökonomischen Modelle als soziale Gerechtigkeitsentscheidung konkretisiert. Denn erst ein System von Tatbeständen und Rechtsfolgen, das - wie wir bereits dargelegt haben - die Aufgabe hat, eine bestimmte Belastung als Sollensentscheidung zu sichern, gewährleistet, daß die -----

1) vgl. Schmolders, Finanzpolitik S. 7; Neumark, Handbuch S. 100; Haller, Zur Problematik eines rationalen Steuersystems S. 7; ders., Finanzpolitik S. 43;

2) ebenso v. Wallis, in: JbSt 1974/75, 31; Strickrodt, Handwörterbuch "Steuerrecht" S. 1024;

Steuerpflichtigen die Entscheidung des Steuergesetzgebers verstehen. In dieser Abfolge muß auch dem Wirtschaftswissenschaftler klar werden, daß seine aufgestellten Belastungsgrößen im steuerlichen Normensystem nicht Sanktionen, also Rechtsfolgen sein können. Sie sind bereits Teil der Sollensordnung¹⁾, die durch die Rechtsnormen verwirklicht werden sollen. Die Steuerrechtsnormen entstehen also durch den Steuertechniker, der in einem Transformationsprozeß die tatbestandliche Operationalisierbarkeit der ökonomischen Ideen und damit die Transparenz einer sozialen Gerechtigkeitsentscheidung herstellt. Nur so können die steuertechnischen Belastungsgrößen und Verfahren von den politisch Verantwortlichen zu geltendem Steuerrecht erhoben werden können²⁾.

B. Die Rechtssprache als Medium: Eine Einführung

I. Die Rechtssprache aus der Sicht der Rechtswissenschaft

Nach der Beschreibung des Objektes der juristischen Steuertechnik wollen wir uns nun der Methodik im einzelnen zuwenden. Damit kehren wir zurück zu dem Rahmenthema der zu leistenden Kritik, der adäquaten Sprachgestaltung von Steuerrechtsnormen. In diesem Zusammenhang erinnern wir uns an die Einführung, daß die allgemeine Gesetzgebungslehre keine geschlossene Theorie für den Gesetzesverfasser zum derzeitigen Stand der Wissenschaft anzubieten vermag. Die Ursache dieser Unzulänglichkeiten beruht auf der Tatsache, daß Rechtsnormen als abstrakte Geltungsanordnungen eines Mediums bedürfen, um eine semantische Gestaltung anzunehmen³⁾. Erst die Rechtssprache vermag die Rechtsnorm für den Gesetzesanwender erkennbar zu machen. Die Beziehung von Objekt und Form hat den Gebrauch der Sprache "als Ausdrucksform des Rechts"⁴⁾ zu einem komplexen Problem werden lassen. Zur Einführung unseres eigenen methodischen Ansatzes geben wir eine kurze Skizze der Lösungsansätze zu diesem Problem seit Beginn des Kodifikationszeitalters.

Bis zur Mitte dieses Jahrhunderts stand die Ästhetik des Rechts, der

1) i.d.S. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht S. 208, 216, Hensel, Steuerrecht S. 60;

2) vgl. i.d.S. Hensel, in VJSchfStuW 1930, 444, 474; Vogel, in: DStZ 1977, 3

3) zum Begriff der Semantik, vgl. Heupel, Taschenwörterbuch S. 210 ff.;

4) so Radbruch, Rechtsphilosophie S. 205;

Stil der Sprache im Vordergrund aller Überlegungen. Man verlangte eine klare, einfache und präzise Gesetzessprache, die volkstümlich und zugleich allgemein verständlich und damit letztlich Ausdruck eines guten Stils sein sollte ¹⁾. Zur Erreichung dieses Ziels hielt man es für angemessen, einen Sprachverein zu gründen und Sprachwettbewerbe für eine gute Gesetzessprache zu veranstalten ²⁾. Vom dichterischen Schaffen ausgehend bemühte man sich, dem Gesetzgeber stilistische Hilfen anzubieten ³⁾. Trotz dieser Bemühungen der Rechtswissenschaft wurde das gesetzte Ziel nicht erreicht. Es ist zu beobachten, daß die Gesetzessprache als Teil der Rechtssprache sich immer mehr zu einer eigenständigen Fachsprache der Rechtswissenschaft entwickelt, die fast nur noch für einen Juristen verständlich ist ⁴⁾. Dieses Ergebnis gab in der Entwicklung seit etwa 1950 Anlaß zu der Frage, ob nicht eine funktionale Betrachtungsweise eher geneigt ist, das gewünschte Ziel größerer Verständlichkeit der Gesetzessprache zu erreichen als die ästhetische. Man verlangte zunehmend den sachadäquaten, zweckgerechten Gebrauch der Gesetzessprache ⁵⁾.

Die dazu erschienenen Untersuchungen neigen teilweise zu der Forderung einer kalkülisierten Sprache, bei der jedem einzelnen Zeichen nach dem Vorbild der Prädikatenlogik ⁶⁾ ein besonderes Symbol zugeordnet werden soll ⁷⁾. Andere sehen einen hoffnungsvollen Weg in den sich entwickelnden Zeichen- und Kommunikationstheorien ⁸⁾. Wiederum andere bemühen sich um die Erforschung der Unterschiede zwischen der Rechtssprache und der Umgangssprache ⁹⁾.

-
- 1) vgl. Dölle, Vom Stil; Radbruch, Einführung S. 44; Wolff, Gesetzessprache: "Gesetzestechnik ist die Lehre vom besten Ausdruck" S. 1;
 - 2) vgl. Gerock, in: ZDS 1913, 210; im übrigen Wolff, Gesetzessprache S. 119;
 - 3) vgl. Grunau, Spiegel; GfDS, Fingerzeige; Müller, Handbuch;
 - 4) vgl. dazu Podlech, in: Grimm (Hrsg.), Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaft S. 105; Seibert, Zur Fachsprache; Otto, Amtsdeutsch;
 - 5) so Redecker, in: NJW 1977, 1183; Walter, in: ÖJZ 1963, 85; so auch Noll, Gesetzgebungslehre S. 244; Becker, in: NJW 1967, 917;
 - 6) vgl. Klug, Logik S. 47;
 - 7) dazu Neumann-Duesberg, Sprache im Recht S. 132; Kamlah-Lorenzen, Logische Propädeutik S. 27;
 - 8) dazu Baden, Gesetzgebung; Schreckenberger, Semiotik; Horn, Rechtssprache und Kommunikation;
 - 9) dazu Petöfi-Podlech-Savigny, Fachsprache-Umgangssprache;

Die Gesetzgebungspraxis haben alle diese Ansätze bisher nicht erreicht. Dort wird in den ministeriellen Richtlinien unbenommen gefordert, daß die Gesetzessprache klar und soweit wie möglich allgemeinverständlich zu sein habe ¹⁾, obwohl die Unverständlichkeit der Gesetze mehr und mehr zunimmt, wie wir an der Reaktion der Gesetzesadressaten nach Abschluß der Körperschaftsteuerreform festgestellt haben.

Angesichts dieser Tatsachen darf man die These wagen, daß die Rechtswissenschaft das Problem der Rechtssprache offensichtlich noch nicht gelöst hat. Wenn wir dazu im Hinblick auf die Sprachgestaltung des Körperschaftsteuergesetzes und der Steuergesetze allgemein einen sinnvollen Beitrag geben wollen, müssen wir auf das Phänomen der Sprache selbst eingehen, durch das auch die Gesetzessprache betroffen wird ²⁾.

II. Die Sprache aus der Sicht der Sprachwissenschaft

1. Ein semiotischer Aspekt

Die Wissenschaften, die sich qua professione mit der Sprache befassen, haben lange Zeit nur über die Sprache der einzelnen Literaten geforscht. Man bemühte sich auch hier in erster Linie um ein Verstehen der Sprachinhalte. Erst die jüngere Forschung widmet sich der Sprache als solcher. Als Ergebnisse dieser Forschungen haben sich verschiedene Sprachtheorien entwickelt ³⁾.

Bei der Deutung dieses Phänomens wurde erkannt, daß die Sprache ein Zeichensystem sein kann ⁴⁾. Auf der Grundlage dieser Erkenntnis wurden verschiedene Zeichenmodelle entwickelt ⁵⁾. Das heute überwiegend anerkannte Modell hat drei Dimensionen, eine syntaktische, eine semantische und eine pragmatische Dimension ⁶⁾.

Dabei bezeichnet die syntaktische Dimension den Zeichengebrauch in Bezug

1) vgl. GGO II § 35 Abs. 1 in GMB1 1976 S. 560;

dazu Kindermann, Ministerielle Richtlinien S. 32 mit Beispielen aus anderen Ländern;

2) i.d.S. Garstka, in: DVR 1975, 290;

3) vgl. zur Entwicklung: Schreckenberger, Semiotik S. 20;

4) dazu Bühler, Sprachtheorie S. 40; Heupel, Taschenwörterbuch S. 84, 173; im übrigen Baden, Gesetzgebung S. 162 m.w.N.;

5) zum Begriff "Zeichen" vgl. Walter, Allgemeine Zeichenlehre S. 54; Bense, Semiotik;

6) Es geht zurück auf Ch.W. Morris (1938)

auf die anderen Zeichen desselben Sprachzusammenhanges. Die semantische kennzeichnet die Beziehung zu den sonstigen Erfahrungsdaten oder die Gegenstände, auf die die Zeichen anwendbar sind. Die pragmatische letztlich bestimmt den kommunikativen Kontext, also den Zeichengebrauch in Relation zu den jeweils am Kommunikationsprozeß Beteiligten. Die Dimensionen sind also in aller Kürze: Die Zeichen-Zeichen-Beziehung (die Syntaktik), die Zeichen-Objekt-Beziehung (die Semantik) und die Zeichen-Subjekt-Beziehung (die Pragmatik). In den einzelnen Dimensionen ist noch vieles ungeklärt und manchmal nicht mehr als eine Aufgabenzuweisung vorhanden ¹⁾.

Gesichert erscheint, daß für die Funktion der Zeichen als Grundlage der Verständigung vor allem die semantische und die pragmatische Dimension und damit die Frage nach der "Bedeutung" der Zeichen entscheidend ist ²⁾. In diesem Bereich liegen bei dem Zeichensystem "Umgangssprache" die eigentlichen Probleme für eine gesicherte Erfassung des Phänomens Sprache. Die Bedeutung der meisten Zeichen wird überwiegend durch ihren Gebrauch festgelegt. Nehmen wir z.B. das Wort "Welt". Es kann der Ausdruck für Kosmos, für lokale sowie für temporale Lebensbereiche, für das Maß des Erlebens u.a. mehr sein. Es muß deshalb davon ausgegangen werden, daß die Zeichen stets polyfunktional sind, d.h. es besteht keine Ein-Ein-Deutigkeit. Alle Zeichen haben zumindestens zwei oder mehr Bedeutungen, wie das Beispiel zeigt.

2. Der kommunikative Aspekt

Neben der analytischen Betrachtungsweise besteht heute die Möglichkeit, das Phänomen der Sprache durch kybernetische Kommunikationsmodelle zu erklären.

Die Kybernetik beschäftigt sich mit der Technik der Informationsweitergabe von einem Sender zu einem Empfänger. Dabei wird die Information in Signale umgesetzt und dann über einen Kanal geschickt, wie das Morse-Gerät und der Fernschreiber veranschaulichen ³⁾.

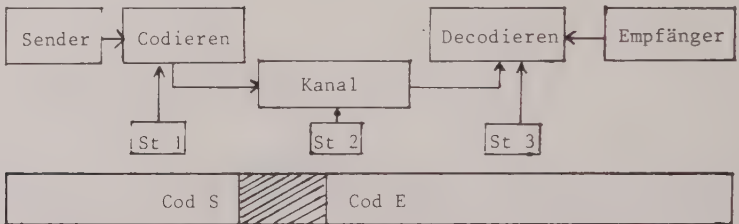
1) ebenso Baden, Gesetzgebung S. 161, 175 m.w.N.; Heupel, Taschenwörterbuch, S. 210 ff.;

2) vgl. dazu Schaff, Einführung S. 198;

3) vgl. Flechtner, Grundbegriffe S. 18; Sachsse, Einführung S. 28;

Man erkannte, daß die Situation der Sprechenden oder der Schreibenden und Lesenden mit der Situation eines Senders und eines Empfängers deutliche Parallelen aufweist. In beiden Fällen geht es um die Übermittlung von Informationen zwischen einem die Information abgebenden und einem die Information aufnehmenden Teil. Ausgehend von dieser Erkenntnis entwickelte sich die Kommunikationstheorie, die die Sprache als Kommunikationsmedium genauer erforschen will ¹⁾. Da die Situationen vergleichbar sind, eignet sich das Kybernetische Kommunikationsmodell, das heute interdisziplinär verwendet wird ²⁾, zur Veranschaulichung der Problematik:

Das Modell hat folgendes Bild ³⁾:



In dem Modell steht dem Sender (S) ein Empfänger (E) gegenüber. Der Sender muß jede Nachricht, die er abgeben will, vereinfacht gesagt in Zeichen umwandeln ⁴⁾. Dazu benutzt er die ihm in seinem Code, d.h. der Zeichenmenge bekannten Zeichen. Der Empfänger der Nachricht muß diese, um sie zu erhalten aus den Zeichen zurückumwandeln. Dabei stehen die von ihm empfangenen und die ihm in seinem Code bekannten Zeichen zur Verfügung. Das Umsetzen der Nachricht in eine Zeichenfolge und das Rückumsetzen aus der Zeichenfolge werden als "Codieren" und als "Decodieren" bezeichnet. Der Kanal ist der Weg den die Nachricht nimmt, das Medium, das die Information mit sich führt. Da die Umsetzung nur aus dem Code-material erfolgt, das den Beteiligten zur Verfügung steht, ist ein Infor-

- 1) vgl. zum Stand: Cherry, Kommunikationsforschung; Horn, Rechtssprache und Kommunikation; Garstka, in: DVR 1975, 281; Buddemeier, Kommunikation; Baden, Gesetzgebung S. 137;
- 2) so bei: Breuer, Einführung S. 67; Heupel, Taschenwörterbuch S. 118; ebenso Baden, Gesetzgebung S. 137, 149;
- 3) zu den Begriffen vgl. Flechtner, Grundbegriffe S. 18;
- 4) Die Vereinfachung vernachlässigt die Umwandlung in Signale im technischen Modell, vgl. Sachsse, Einführung S. 28;

mationsfluß nur dann möglich, wenn die Zeichenmengen, die das Codmaterial bilden, wenigstens untereinander Teilmengen bilden ¹⁾.

§ 7 DER METHODISCHE ANSATZ ZU EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK

Die Einführung in das Problem der Rechtssprache als Ausdrucksform der Rechtsnormen demonstrierte die scheinbare Unlösbarkeit dieses komplexen Problems für die Rechtswissenschaft. Sie zeigte zugleich, daß mögliche Lösungsansätze für die Gestaltung einer adäquaten Ausdrucksform des Rechts stets partiell gehandhabt werden. Dabei steht eine wenig rationale Gesetzgebungstechnik, die von einem subjektiven Sprachempfinden gesteuert wird, auf der einen Seite. Auf der anderen Seite steht ihr ein subjektives Sprachempfinden gegenüber, von dem man vermutet, daß es objektivierbar sei ²⁾.

Unser methodischer Ansatz gründet auf einer einheitlichen Betrachtung dieses Sprachproblems, denn es erscheint logisch nicht einsichtig, daß ein Sprachtext verstanden werden kann, ohne daß sich der Verfasser besonders bemüht hat ³⁾. Deshalb ist es unser Ziel, die Voraussetzung für eine legislative Sprachtechnik zu schaffen, damit dem Gesetzesanwender die Gesetzessprache verständlich wird.

Bei diesem Ziel stehen wir vor der Alternative, ob wir die Sprachgestaltung von Steuergesetzen - wie bisher - nach den Kriterien "möglichst klar, einfach und präzise" betreiben wollen oder den Modellen folgen wollen, die in der Linguistik und der Kybernetik vorgereift bereitstehen. Eine weitere Möglichkeit, etwa die Kalkülisierung der Sprache, scheint derzeit nicht praktikabel.

Für den zweiten Weg sprechen die stärkeren Argumente. Die Erfahrung lehrt, daß der Forderung nach einer klaren und einfachen Sprache der Steuergesetze trotz ihrer ständigen Wiederholung nicht nachgekommen werden konnte. Die Reaktion der Gesetzesanwender nach Bekanntgabe des KStG ist dafür

-
- 1) vgl. Baden, Gesetzgebung S. 145 m.w.N.;
 - 2) dazu Baden, Gesetzgebung S. 105 m.w.N.;
 - 3) ebenso Baden, Gesetzgebung S. 148; Podlech, in: Grimm (Hrsg.), Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaft S. 110;

ein überzeugendes Beispiel. Die genannte Forderung mußte letztlich ihr Ziel verfehlen, da niemand zu erklären vermag, wie Einfachheit, Klarheit und Verständlichkeit operationalisierbar gemacht werden können ¹⁾. Diese Kriterien sind alle stark subjektiviert.

Demgegenüber sind die Sprach- und Kommunikationsmodelle objektiver. Mit Hilfe der Konstrukte "Zeichen" und "Bedeutung" ist eine rationale Lösung des Sprachproblems gesicherter. Der kommunikative Aspekt verstärkt seine Aussagekraft durch die Tatsache, daß die zugrunde gelegten Annahmen aus der technischen Sender-Empfänger-Beziehung deduziert wurden. Die Parallelität zwischen der technischen und der menschlichen Informationsweitergabe wird zudem deutlich, wenn man die kybernetischen Begriffe durch solche der traditionellen Verstehenslehre ²⁾ ersetzt. Der Sender ist der Schreibende oder Sprechende. Er muß sich der Sprachzeichen bedienen, d.h. er muß reden oder sprechen, um seine Gedanken mit Hilfe dieses Kommunikationsmediums, nämlich der Sprache, an den Empfänger, also den Leser oder Hörer zu übermitteln. Diese Personen haben die erlangte Sprachinformation zu decodieren, also in ihre Sprache umzusetzen. Nachdem sie dieses getan haben, ist ihnen ein Verstehen möglich, da sie dann die Bedeutung der einzelnen Zeichen ermittelt haben.

Nachfolgend gehen wir also für unseren eigenen Ansatz von den Modellen und ihrer Begrifflichkeit aus, da ein semiotischer und ein kommunikativer Aspekt der Sprache ein größeres Maß an Rationalität und Effizienz anbieten, als eine subjektive Betrachtungsweise.

Da die Rechtssprache ein Subsystem der Umgangssprache ist, müssen wir annehmen, daß der semiotische Aspekt auch für die Rechtssprache zutrifft. Danach ist das Hauptproblem im Umgang mit der Sprache, die "Bedeutung" der einzelnen Sprachzeichen zu sichern. Nur wenn die "Bedeutung" der einzelnen Sprachzeichen gesichert ist, ist ein Verstehen der Sprachzeichen in einheitlicher Weise durch den Gesetzesverfasser und den Gesetzesanwender möglich.

Da die Rechtssprache zugleich ein Kommunikationsmedium ist, müssen wir davon ausgehen, daß die Rechtssprache auch einen kommunikativen Aspekt

1) vgl. einen Ansatz bei Schulz von Thun, in: Rüdiger (Hrsg.), Studien S.432;
2) vgl. Savigny, Die Philosophie, S. 13 ff.;

hat. Das Hauptproblem in der Kommunikation ist es, einen störungsfreien Fluß der Information vom Sender zum Empfänger zu gewährleisten. Dabei ist die Sprache selbst zugleich der Hauptstörfaktor ¹⁾ dieser Kommunikation. Ihre einzelnen Bestandteile sind kaum überschaubar und durch Kreativität leicht veränderbar. Zudem ist die Sprache abhängig von der Intelligenz und dem sprachlichen Schulungsgrad ihrer Benutzer. Ziel der Kommunikation ist die Information des Empfängers. Diese Information setzt ein Verstehen der Sprache voraus.

In Anbetracht dieser semiotischen und kommunikativen Aspekte der Sprache muß eine Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht eine Sprachtechnik sein, die trotz der möglichen negativen Einflüsse ein Verstehen des Gesprochenen bzw. Geschriebenen sichert. Eine solche Sicherheit könnte durch ein dreigliedriges Vorgehen zumindest annähernd geschaffen werden. Ausgehend vom semiotischen Aspekt muß die vielfältige Bedeutung der einzelnen Zeichen eingeschränkt werden. Diesem Ziel dient der erste methodische Schritt, die Reduktion der Zeichenmengen. Zudem sind dem Zeichenbenutzer Hilfestellungen zu geben, wie er die Bedeutung der einzelnen Zeichen mit einer geringeren Fehlerhäufigkeit als bisher ermitteln kann. Zu diesem Zweck muß die juristische Steuertechnik Stimulanzen zur Pragmatik für den Zeichenbenutzer bereitstellen.

Ausgehend vom kommunikativen Aspekt der Sprache müssen die Störfaktoren im Kommunikationsprozeß zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender erforscht werden und ihre Beseitigung empfohlen werden.

In eine logische Reihenfolge gebracht zielt der methodische Ansatz für eine juristische Steuertechnik auf eine Reduktion der Zeichenmengen, eine Elimination von Störfaktoren in der Kommunikation und auf eine Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer ab. Dieser Ansatz läßt sich als eine partial-funktionale Lösung des Sprachproblems der Rechtssprache betrachten. Er erachtet die Rechtssprache zum einen mit ihrer Einbringung in die Umgangssprache und berücksichtigt zum anderen, daß dem Gesetzgeber mit den bekannten Gesetzgebungstechniken besondere Sprachformen zur Verfügung stehen. Beide Sprachformen können als juristische Steuertechnik rational zur Gestaltung der Steuergesetze

1) vgl. die genannten Störfaktoren $St_1 - St_3$ in dem beschriebenen Kommunikationsmodell S.46;

eingesetzt werden, damit der Gesetzesanwender einen Gesetzestext genau so versteht, wie der Gesetzesverfasser ihn bei der Niederschrift verstanden hat.

A. Reduktion der Zeichenmenge

Die semantische Dimension nannte im Zeichenmodell das Faktum, daß die Zeichen für bestimmte Objekte stehen. Eine Reduktion der Objekte muß bei konstanter Zeichenmenge zwangsläufig zur Reduktion der Zeichen führen. Eine Reduktion der Zeichenmenge muß dann die pragmatische Dimension verkleinern, denn es wird stets für einen Zeichenanwender leichter sein, die Bedeutung eines Zeichens in einer kleineren Menge zu ermitteln, als in einer größeren. Für eine annähernde Festlegung der Bedeutung einzelner Zeichen gebietet also schon die Logik, eine Reduktion der Objekte des Steuerrechts zu versuchen und dadurch eine Reduktion der Zeichenmengen der Rechtssprache im Steuerrecht einzuleiten.

Die Sprachzeichen im Steuerrecht sind die Ausdrucksformen der Steuerrechtsinhalte. Diese Inhalte sind mithin Objekte der Sprachzeichen. Eine Reduktion der Zeichenmenge kann also durch eine Verringerung der vielfältigen inhaltlichen Regelung der Steuergesetze erreicht werden. In der Propädeutik haben wir zu überprüfen, wo inhaltliche Regelungen z.B. im KStG wegfallen können, damit die Regelung insgesamt übersichtlicher und damit verständlicher wird.

Zum anderen müssen wir Gesetzgebungstechniken untersuchen, die ökonomische Funktion haben. Dabei ist vor allem an den vermehrten Einsatz von Steuerrechtsbegriffen, Verweisungen und der Regel-Ausnahme-Technik zu denken. Ihr Einsatz verringert den Umfang eines Gesetzestextes und trägt damit ebenfalls zu Übersichtlichkeit und Verständlichkeit der Regelung bei. Damit aber diese Gesetzgebungstechniken nicht wiederum nachteilige Wirkungen auf den Kommunikationsprozeß auslösen, sind Regeln aufzustellen, die mögliche Störfaktoren beseitigen.

B. Elimination von Störfaktoren

Ausgehend von der Beobachtung, daß das Kommunikationsmedium des Gesetzgebers, die Rechtssprache, störend auf den Kommunikationsfluß einwirkt, sind verschiedene Gesetzgebungstechniken auf ihre Störungsanfälligkeit zu überprüfen. In der Propädeutik zu einer juristischen Steuertechnik werden wir an Beispielen aus dem I. - III. Teil des KStG 1977 verschiedene Gesetzgebungstechniken dieses Gesetzestextes untersuchen und erforschen, ob sie Störfaktoren der Kommunikation darstellen oder zumindest indizieren. Als Konsequenz dieser Untersuchung werden wir ihre Überprüfung, wenn nicht gar ihr Verbot empfehlen müssen.

C. Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer

Die Reduktion der Zeichenmengen und die Elimination von Störfaktoren sind im Ansatz zu einer juristischen Steuertechnik Teile der Methode, die auf die Beseitigung von negativen Einflüssen für die Bedeutungsfindung der Zeichen bzw. für den Kommunikationsfluß eingerichtet sind. Hinzuzufügen bleibt als dritter Schritt unseres Ansatzes eine Methode, die die Bedeutungsfindung fördert bzw. den Informationsfluß hilfreich gestaltet. Diese Methode soll dazu beitragen, die Bedeutung der einzelnen Zeichen leichter zu finden bzw. das Decodieren der erhaltenen Information zu erleichtern. Diesen Schritt wollen wir als Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer bezeichnen.

Ausgehend vom Sprachgebrauch in der Rechtssprache gibt es zwei Arten, die sich für diese Methode besonders eignen. Die Schaffung einer Gesetzssystematik kann zugleich verstanden werden als eine Methode, die geeignet ist, die Bedeutung der einzelnen Zeichen annähernd zu bestimmen. Der Einsatz von Legaldefinitionen ist ein Weg, um die Bedeutung eines bestimmten Zeichens, nämlich eines Begriffes, möglichst genau festzulegen.

Beide Gesetzgebungstechniken sind in der Propädeutik zu einer juristischen Steuertechnik im einzelnen zu untersuchen.

§ 8 PROPÄDEUTIK EINER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK
DARGESTELLT AN BEISPIELEN AUS DEN TEILEN I - III
DES KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZES 1977

A. Regeln für die Reduktion der Zeichenmengen
I. Gebot einer Rationalisierung der Stoffmenge

In der Grundlage haben wir auf die Konnexität von Zeichen und Objekten hingewiesen und daraus die logische Forderung einer starken Rationalisierung der steuerrechtlichen Stoffmenge abgeleitet.

Nun ist an einigen Beispielen zu untersuchen, wie diese theoretisch begründete Forderung in der Gesetzgebungspraxis verwirklicht werden kann. Betrachten wir dazu zunächst die umfangreiche Regelung der Steuersätze in § 23 :

§ 23 Steuersatz¹

(1) Die Körperschaftsteuer beträgt 56 vom Hundert des zu versteuern den Einkommens.

(2) Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich auf 50 vom Hundert bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6. Satz 1 gilt nicht

a) für Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören,

b) für Stiftungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5; fallen die Einkünfte in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer von der Körperschaftsteuer befreiten Stiftung an, ist Satz 1 anzuwenden.

(3) Absatz 2 Satz 1 gilt entsprechend für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1, soweit ihre Einkünfte in einem inländischen Betrieb anfallen.

(4) Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich auf 46 vom Hundert

1. bei Kreditinstituten in der Form einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Ausnahme von öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen für Einkünfte aus dem langfristigen Kommunalkredit-, Realkredit- und Meliorationskreditgeschäft,

2. bei Staatsbanken, soweit sie Aufgaben staatswirtschaftlicher Art erfüllen,

3. bei privaten Bausparkassen für Einkünfte aus dem langfristigen Kommunalkredit- und Realkreditgeschäft,

4. bei reinen Hypothekenbanken,

5. bei gemischten Hypothekenbanken für die Einkünfte aus den in den §§ 1, 5 des Hypothekenbankgesetzes bezeichneten Geschäften,

6. bei Schiffspfandbriefbanken,

7. bei der Industriekreditbank Aktiengesellschaft, Deutsche Industriebank, der Berliner Industriebank Aktiengesellschaft und der Saarländischen Investitionskreditbank Aktiengesellschaft für Einkünfte aus dem langfristigen Kreditgeschäft,

8. bei Kreditgenossenschaften,

9. bei Zentralkassen, die sich auf ihre eigentlichen genossenschaftlichen Aufgaben beschränken; das gilt auch für Zentralen, die in Form einer Kapitalgesellschaft betrieben werden.

Danach gibt es heute sechs Steuersätze, von denen nur fünf in dieser Regelung genannt sind. Demgegenüber wies der Regierungsentwurf zum KStG nur zwei aus, so daß jene Regelung wesentlich einfacher und damit verständlicher war ¹⁾.

Der Forderung nach Vereinfachung dieser Regelung werden Kritiker das Postulat der sozialen Gerechtigkeit entgegensetzen, das dem Regierungsentwurf zugrunde liegt. Deshalb soll ein weiteres Beispiel in den Sonderregelungen der Genossenschaften gewählt werden, dem dieses Argument nicht entgegengesetzt werden kann.

Die finanzpolitischen Experten hatten in ihrem Gutachten die Streichung der genossenschaftlichen Sondervorschriften sowie die der Wohnungs- und Siedlungsunternehmen und der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute aus Wettbewerbsgründen empfohlen ²⁾. Der Gesetzgeber ist ihrer Empfehlung nicht gefolgt. Er hält vielmehr diese Lenkungsnormen als steuerpolitische Ergänzung zur Subventionierung der Landwirtschaft, des Wohnungsbaus und der Stärkung der Öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute für besonders geeignet ³⁾. Wenn aber der Gesetzgeber das steuerrechtliche Finanzrecht so bewußt zum wirtschaftspolitischen Lenkungsrecht einsetzen will, ist der Reduktion der Zeichenmenge durch eine Rationalisierung der Stoffmenge jeglicher Raum genommen. Die zunehmende Komplexität der Regelungsobjekte fördert zwangsläufig die Menge der verwendeten Sprachzeichen, so daß eine sprachliche Vereinfachung aus der Sicht dieser Methodik unmöglich gemacht wird.

Gegen beide Beispiele, die stellvertretend für viele andere stehen, wird man einwenden dürfen, daß sie politische Kompromißentscheidungen symbolisieren, mit denen die Gesetzgebungstechnik leben muß. Umsomehr hat der Gesetzesverfasser darauf zu achten, daß dort eine Rationalisierung der Stoffmenge betrieben wird, wo sie politisch unabhängig ist. Betrachten wir dazu eine Sondervorschrift für Versicherungsunternehmen:

1) vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 178;

2) vgl. Gutachten der Steuerreformkommission Teil IV Tz 31, 189;

3) vgl. Begr. zum RegE, in: BT-Drucks. 7/1470 S. 339; ebenso Klein, in: StuW 1958, 589;

§ 20

(1) Versicherungstechnische Rückstellungen sind, soweit sie nicht bereits nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes anzusetzen sind, in der Steuerbilanz zu bilden, soweit sie für die Leistungen aus den am Bilanzstichtag laufenden Versicherungsverträgen erforderlich sind. Der in der Handelsbilanz ausgewiesene Wertansatz einer versicherungstechnischen Rückstellung darf in der Steuerbilanz nicht überschritten werden.

(2) Für die Bildung der Rückstellungen zum Ausgleich des schwankenden Jahresbedarfs sind insbesondere folgende Voraussetzungen erforderlich:

1. Es muß nach den Erfahrungen in dem betreffenden Versicherungszweig mit erheblichen Schwankungen des Jahresbedarfs zu rechnen sein.
2. Die Schwankungen des Jahresbedarfs dürfen nicht durch die Prämien ausgeglichen werden. Sie müssen aus den am Bilanzstichtag bestehenden Versicherungsverträgen herrühren und dürfen nicht durch Rückversicherungen gedeckt sein.

Gegen die Regelung von versicherungstechnischen Rückstellungen und von Beitragsrückerstattungen bestehen erhebliche Bedenken hinsichtlich ihrer Notwendigkeit.

Zwar war von der Steuerreformkommission vorgeschlagen worden bei der kommenden Steuerreform die Gewinnermittlungsvorschriften neu zu gestalten und dabei von einer Steuerbilanz auszugehen¹⁾. Dieser Vorschlag hatte auch in den Regierungsentwurf Eingang gefunden, der jedoch in der politischen Praxis nicht verwirklicht wurde²⁾. Als dann das KStG zur Beratung anstand, wurde diese Tatsache bei der Neuregelung der versicherungstechnischen Sondervorschriften offensichtlich übersehen. Die Vorschrift ist wesentlich umfangreicher, als es aus steuerrechtlicher Sicht erforderlich ist.

Nach dem im Steuerrecht auch weiterhin geltenden Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz ist die betriebswirtschaftliche Leistungsschau Ausdruck der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb erzielen. Die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung sind nur insoweit derogiert, wie die soziale Gerechtigkeitsentscheidung dieses verlangt, etwa bei der Abzugsfähigkeit bestimmter Betriebsausgaben oder verschiedener Wertansätze³⁾.

Dieses Prinzip macht zum derzeitigen Stand deutlich, daß das Steuerrecht nicht die Rechnungslegung der Unternehmen bestimmen will. Es knüpft vielmehr an die betriebswirtschaftliche Rechnungslegung an, die durch Privatrechtsnormen geregelt ist. So ist die Anordnung, Rückstellungen

1) vgl. Gutachten der Steuerreformkommission Teil V Tz 387-435;

2) vgl. Begr. zum RegE, in: BT-Drucks. 7/1470 S. 19;

3) dazu Tipke, Steuerrecht S. 210; Knobbe-Keuk, Bilanzrecht S. 11;

in einer Handelsbilanz zu bilden sedes materiae des Privatrechts. Für die Versicherungsaktiengesellschaften ergibt sich diese aus § 154 AktG. Deshalb hielt auch die Steuerreformkommission diese Regelung für überflüssig ¹⁾. Für die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und die öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute besteht ein entsprechender Normbefehl in §§ 36a, 56 VAG ²⁾.

Zwar mag die Befürchtung des Gesetzgebers vor einem Mißbrauch dieser Begünstigung ³⁾ nicht unberechtigt sein, jedoch ist es Aufgabe der Versicherungsaufsichtsbehörde und nicht die der Steuerbehörden, dieser Befürchtung vorzubeugen. Auf die pflichtgemäße Arbeit der Versicherungsaufsichtsbehörde muß auch der Steuergesetzgeber vertrauen.

Die Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen sind also zum Teil überflüssig. Durch ihre Streichung würde die Regelungsmaterie und die sie symbolisierenden Zeichen erheblich vereinfacht.

Die Untersuchung ergab also, daß eine Rationalisierung der Stoffmenge nur schwer zu verwirklichen sein wird. Die Teile I - III des KStG 1977 enthalten überwiegend Beispiele, die belegen, daß die Vereinfachung des Steuerrechts nur erreichbar ist, wenn sie von den Parlamentariern mitgetragen wird. An sie muß sich in erster Linie das Gebot einer Rationalisierung der Stoffmenge richten. Dem Gesetzesverfasser verbleibt nur ein geringer Gestaltungsspielraum, der vor allem in der richtigen Zusammenfassung der steuerrechtlichen Stoffmenge besteht.

II. Gebote für den Einsatz von Steuerrechtsbegriffen

Da der Gesetzesverfasser bei der Rationalisierung der Stoffmenge als Mittel zur Reduktion der Zeichenmenge nur einen geringen Gestaltungsspielraum hat, wollen wir nachfolgend den Einsatz der Steuerrechtsbegriffe zu dem gleichen Zweck untersuchen.

Bevor wir die Untersuchung an weiteren Beispielen aus den Teilen I-III des KStG 1977 beginnen, haben wir zum Verständnis der Methode die Struk-

1) Gutachten der Steuerreformkommission Teil V Tz 372;

2) vgl. auch die Anordnungen des Bundesaufsichtsamtes
in: BStBl 1966 II S. 136;

3) vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 350;

tur der Begriffe, insbesondere die der Steuerrechtsbegriffe zu klären. Bei diesem Vorhaben stoßen wir in der Steuerrechtsliteratur erneut auf die Beobachtung, daß wesentlich intensiver über das Verstehen der Steuerrechtsbegriffe nachgedacht wird ¹⁾, als über deren Schaffung ²⁾. Die Ursache dieser Entwicklung liegt wohl zum einen im Wesen der Begriffe selbst, das weithin unerforscht ist, und zum anderen in der Tatsache, daß Begriffe des Privatrechts auch im Steuerrecht verwendet werden.

1. Einführung in die Begrifflichkeit

Die traditionelle Logik erklärt das Wesen der Begriffe als "Eigentümlichkeiten des Denkens". Sie seien dynamische Zweckgebilde, die zur Kennzeichnung eines gedachten Tatbestandes geschaffen werden. Dabei bestimme das Telos ihr Sein in einer relativen Abgeschlossenheit ³⁾. Dieses Erkenntnis gründet auf der geistigen Freiheit des Denkenden, da man niemanden vorschreiben könne, in welchen Begriffen er zu denken habe. Aufgrund der Funktionalität der Begriffe sind denkpsychologische Verfahren vorstellbar, durch die der Denkende einen Begriff kreiert. Dabei geht er von einem Begriffsgegenstand aus, d.h. der physischen Gestalt, die ins Gedachte übertragen werden soll ⁴⁾. So kann der Denkende z.B. eine Gruppe von Rechtsanwälten oder von Lotterieteilnehmern in seinen Gedanken aufnehmen wollen, die sich verpflichten, durch gegenseitige Hilfen eine Sozietät zu betreiben oder einen gemeinsamen Lotteriegewinn zu erzielen.

Anhand dieser Beobachtung bildet der Denkende den Begriffsinhalt, d.h. er sucht die Summe der Merkmalsträger zusammen, die er an dem Gegenstand abgelesen hat und vereinigt sie zu einem Begriff ⁵⁾. Dabei erfasset sein abstrahierendes Denken den Gegenstand nicht in der Fülle aller Eigenheiten und Teile, sondern nur insoweit, als in ihm einzelne Eigenschaften hervortreten, die sie als allgemeine aus dem Verbund mit

1) dazu Tipke, Steuerrecht S. 79; Kruse, Steuerrecht S. 101;

2) dazu Ball, Steuerrecht und Privatrecht, S. 120;

3) a.A. Beling, Methodik der Gesetzgebung S. 19;

4) vgl. Rümelin, nachgedruckt in: Krawietz (Hrsg.), Er geht davon aus, daß Begriffe stets abgeschlossen sind, Theorie und Technik S. 86; Hatz, Rechtssprache und Juristischer Begriff S. 44;

5) vgl. dazu Hatz, Rechtssprache und Juristischer Begriff S. 48; m.w.N.; Bukamp, Begriff und Beziehung S. 39;

anderen löst ¹⁾. In unserem Beispiel ist beiden Gruppen gemeinsam, daß sich mehrere verpflichten, einen gemeinsamen Zweck zu erfüllen und dazu Beiträge leisten. Während der Denkende diese Eigenschaft als allgemeine hervorhebt, vernachlässigt er zugleich, daß es sich bei der einen Gruppe um Rechtsanwälte und bei der anderen um Lotterieteilnehmer handelt. Die Summe der in diesem Denkprozess losgelösten Eigenschaften ordnet der Denkende dann einem Begriffswort zu. Der beispielhaft gedachte Tatbestand wird allgemein als "Gesellschaft" bezeichnet ²⁾.

Neben der beschriebenen allgemeinen Struktur kennzeichnet die Steuerrechtsbegriffe im besonderen die Tatsache, daß sie teilweise auch im Privatrecht gebraucht werden. Ob daraus eine Kongruenz oder Inkongruenz der Begriffsinhalte zu folgern ist, ist semiotisch gesprochen eine Frage nach der "Bedeutung" dieser Zeichen. Aus dieser Sicht tut sich erneut die pragmatische Dimension dieser besonderen Sprachzeichen auf, von der wir bereits in der Grundlage sagen mußten, daß in diesem Bereich manches unerforscht ist ³⁾.

Doch gerade diese Tatsache sollte nicht dazu ermutigen, was manchem nahe liegen könnte, vom Einsatz der Steuerrechtsbegriffe zur Reduktion der Zeichenmenge abzuraten. Ihrem Wesen nach, das hat die Strukturanalyse ergeben, verringert sich durch die gedankliche Abstraktion die Menge der Sprachzeichen. Jedoch ist zu befürchten, daß der komplizierte denkpsychologische Umsetzungsprozess Störungen in der Kommunikation erzeugen wird. Diese möglichen Störungen wollen wir anhand von Beispielen untersuchen und ein entsprechendes Reglement zu ihrer Verhinderung aufstellen.

1) ebenso Larenz, Methodenlehre S. 432;

2) vgl. Palandt, Kommentar zu § 705 BGB Anm. 2;

3) dazu Maaßen, Privatrechtsbegriffe S. 93 m.w.N.; vgl. im übrigen: unten S. 44;

2. Einige Regeln für den rationalen Gebrauch von Steuerrechtsbegriffen

a) Gebot der Erforderlichkeit

In Anbetracht der möglichen Störungen für den Kommunikationsprozess ist es logisch vorrangig zu prüfen, ob ein bestimmter Begriff, insbesondere ein neuer, im Einzelfall erforderlich ist oder ein bekannter Begriff diesselbe Funktion erfüllen kann ¹⁾:

Zur Prüfung der Erforderlichkeit eignet sich der neue Begriff "Steuerbilanz" in § 22. Da das Körperschaftsteuergesetz gemäß § 8 Abs. 1 auf die Bilanzierungsvorschriften des EStG verweist, kann der neue Begriff im KStG nur erforderlich sein, wenn er auch im EStG gebraucht wird. Dies ist dort nicht der Fall. Zwar sollte durch die Steuerreform das gesamte Bilanzrecht für die Besteuerung der natürlichen und der juristischen Personen neu gestaltet werden, jedoch wurde dieses Reformziel im EStG nicht verwirklicht ²⁾. Da dies nicht der Fall ist, ist der Begriff auch im KStG nicht erforderlich.

Ebenfalls unter dem Aspekt der Erforderlichkeit lassen sich die Begriffe in § 11 betrachten:

(1) Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, eine unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit nach der Auflösung abgewickelt, so ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. Der Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht übersteigen.

(2) Zur Ermittlung des Gewinns im Sinne des Absatzes 1 ist das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen.

(3) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen, vermindert um die steuerfreien Vermögensmehrungen, dem den Steuerpflichtigen in dem Abwicklungszeitraum zugeflossen sind.

(4) Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluß des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist. Ist für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine Veranlagung nicht durchgeführt worden, so ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das im Falle einer Veranlagung nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist um den Gewinn eines vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zu kürzen, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist.

-
- 1) Diese Prüfung dient dem Prinzip der Sachadäquanz, vgl. dazu Krüger, Der Adressat S. 82;
2) vgl. oben S. 53;

In dieser Sonderregelung zur Ermittlung des sogenannten Liquidationsgewinnes ¹⁾ kennzeichnen die Begriffe die Berechnungsgrundlage. Sie wurden durch das KStG 1934 ohne nähere Begründung eingeführt ²⁾. Zu ihrem Verständnis ist kurz auf den Zweck der Regelung einzugehen. Mit dieser Regelung will der Gesetzgeber das Einkommen dieser Steuerpflichtigen bei der letzten sich bietenden Gelegenheit vor dem Wegfall der Steuerpflicht mit Steuern belasten. Diese Personen erzielen steuerpflichtiges Einkommen im Abwicklungszeitraum sowohl durch Gewinne als auch durch die Veräußerung von Betriebsvermögen sowie durch die Auflösung von steuerfrei gebildeten Rücklagen ³⁾.

Die Begriffe kennzeichnen also bestimmte Beträge von Einkommen. Deshalb ist zu fragen, ob sie nicht durch den allgemeinen Begriff "des zu versteuernden Einkommens" zu ersetzen sind, der gemäß § 7 Abs. 1 die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer bildet.

Im Gegensatz zu der allgemeinen Einkommensermittlung ist die Bemessungsgrundlage und auch der Bemessungszeitraum in diesem besonderen Fall anders gelagert. Diese veränderten Merkmale müssen logischerweise auch den Begriffsinhalt des zu versteuernden Einkommens verändern. Daraus könnte man die Berechtigung für ein neues Begriffswort ableiten, was man de lege lata auch getan hat.

Die neu geschaffenen Begriffe bewirken jedoch, daß die Transparenz des Regelungszweckes zwischen der allgemeinen und der besonderen Regelung verloren geht. Deshalb sollte nicht der Einkommensbegriff durch neue Begriffe ersetzt werden, sondern angegeben werden, welche begrifflichen Merkmale sich im Falle der bevorstehenden Liquidation bei der Bemessungsgrundlage verändern. Der Normbefehl könnte beispielsweise lauten:

"Das zu versteuernde Einkommen ist im Liquidationsfall ..."

Aus dieser Sicht sind die neuen Begriffe nicht erforderlich.

1) so der Begriff der Praxis; vgl. Rose, Betrieb und Steuern S. 168; Tipke, Steuerrecht S. 225;

2) vgl. Begr. zum RegE. in: RStBl 1935, 85;

3) ebenso Tipke, Steuerrecht S. 274

b) Gebot eines adäquaten Abstraktionsniveaus

Wenn sich der Gesetzesverfasser für den Einsatz eines Begriffes entschieden hat, ist als nächstes das erforderliche Abstraktionsniveau zu prüfen. Denn eine Anschaulichkeit und größere Übersichtlichkeit der gewählten Zeichen kann nur erreicht werden, wenn die benutzten Begriffe in ihrer Wertigkeit richtig eingestuft werden.

An der Regelung der Steuerpflicht in § 1 und ihrer Ausnahme in § 5 wollen wir untersuchen, welches Abstraktionsniveau bei einem Regel-Ausnahme-Verhältnis erforderlich ist. Bei einer solchen Regelung muß es das Ziel der sprachlichen Gestaltung sein, erkennbar werden zu lassen, warum die eine Gruppe steuerpflichtig und die andere von der Steuerpflicht befreit ist. Der Gesetzestext lautet auszugsweise:

Unbeschränkte Steuerpflicht

(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften);
2. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
3. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

§ 5 Befreiungen

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit

1. die Deutsche Bundespost, die Deutsche Bundesbahn, die Monopolverwaltungen des Bundes und die staatlichen Lotterienunternehmen;
 2. die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau, die Lastenausgleichsbank (Bank für Vertriebene und Geschädigte) die Deutsche Siedlungs- und Landesrentenbank, die Landwirtschaftliche Rentenbank, die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung, die Landeskreditbank Baden-Württemberg,
 3. rechtsfähige Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen, die den Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen oder zugute kommen sollen (Leistungsempfängern), einen Rechtsanspruch gewähren, und rechtsfähige Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren,
 9. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
-

Der augenfällige Vergleich beider Regelungen zeigt, daß das Abstraktionsniveau der gewählten Begriffe unterschiedlich ist.

Während bei der Grundnorm Begriffe der höchsten Abstraktionsstufe benutzt werden, nämlich die der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen und daneben noch Begriffe unterer Stufen erscheinen, ist das Abstraktionsniveau der Begriffe in der Ausnahmenorm unterschiedlich. Dort werden die befreiten Steuerpflichtigen mit ihren konkreten Namen, so in Nr. 1 und 2, oder mit ihrer Rechtsform, so in Nr. 9, 14, 15, 16 oder nach ihrem Tätigkeitsbereich, so in Nr. 3, 5, 10 und 13 bezeichnet. Das unterschiedliche Abstraktionsniveau der Begriffe verschüttet den Befreiungszweck. Es ist deshalb geboten, das begriffliche Abstraktionsniveau der Ausnahmenorm dem der Grundnorm anzupassen, damit der Zweck der Regelung deutlich wird.

Im folgenden wollen wir deshalb das adäquate Abstraktionsniveau der Begriffe in der Grundnorm des KStG, der Regelung der Steuerpflicht prüfen. Die Begriffe in § 1 KStG haben - seit ihrer Einführung durch das KStG 1934 ¹⁾ - ein unterschiedliches Niveau. Die Niveaudifferenzen können dazu führen, daß einzelnen Begriffen ein falscher Inhalt beigelegt wird, wie dies bei dem Begriff "Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts" häufig der Fall ist.

Da ein Begriff, wie wir in der Einführung gesehen haben, durch sein Telos bestimmt wird, ist für das adäquate Abstraktionsniveau nach dem Telos der Körperschaftsteuer zu fragen. Maßgeblich dafür ist die Auffassung des Gesetzgebers. Nach seinem Willen ist die Körperschaftsteuer die notwendige Konsequenz aus der Verselbständigung der juristischen Person, da es der Einheitlichkeit der Rechtsordnung entspräche, wenn das Steuerrecht an die zivilrechtliche Betrachtung anknüpfe ²⁾.

Diese Zweckdetermination ist mit Hilfe der juristischen Steuertechnik transparent zu machen. Somit muß die Regelung der Steuerpflicht grundlegend durch den Begriff der juristischen Person bestimmt werden.

1) vgl. KStG 1934 RGBI 1934 I S. 1031;

2) vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 326; s.a. oben S.15, 22;
ebenso BVerfGE 13, 331;

Mißt man das gewählte Abstraktionsniveau an den vorhandenen Begriffen, so sind einige davon entbehrlich.

Kapitalgesellschaften und Körperschaften sind unter den Begriff der juristischen Person des Privatrechts subsumierbar, so daß diese Begriffe selbst überflüssig sind. Erforderlich ist dagegen der Begriff "Personenvereinigung", da sie keine juristische Person sein muß. Unter diesem Begriff ist jedoch der Begriff "nicht rechtsfähiger Verein" subsumierbar, so daß auch dieser Begriff entbehrlich ist. Da ein Zweckvermögen des privaten Rechts auch eine Vermögensmasse ist, könnte auch der Begriff "Zweckvermögen" entfallen.

Da jedoch die Begriffe "nicht rechtsfähiger Verein" und "Zweckvermögen des privaten Rechts" das höhere Abstraktionsniveau nur dadurch erzielen, indem ein konkretes Merkmal wegfällt und sie zudem auf dem höheren Abstraktionsniveau die einzigen Begriffe sind, empfiehlt es sich - schon unter Berücksichtigung des nächsten Gebotes der Anschaulichkeit - sie trotzdem beizubehalten. Demnach sollte § 1 KStG im wesentlichen folgenden Wortlaut erhalten:

"Der Körperschaftsteuer unterliegen:

1. Juristische Personen des privaten Rechts,
2. Juristische Personen des öffentlichen Rechts,
3. nicht rechtsfähige Vereine sowie Zweckvermögen des privaten Rechts."

Kritiker mögen einwenden, daß die Enumeration den "Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts" vernachlässigt. Das bisher fehlerhafte begriffliche Abstraktionsniveau hat dazu geführt, daß eine Mehrheit in der Steuerrechtsliteratur diesen Begriff zur Kennzeichnung eines bestimmten Steuerpflichtigen benutzt ¹⁾. Demgegenüber geht der BFH ²⁾ in ständiger Rechtsprechung von der Steuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts aus. Auch die Finanzverwaltung ist durch die Steuerrichtlinien an diese Auslegung gebunden ³⁾.

1) vgl. Tipke, Steuerrecht S. 265; Kruse, Steuerrecht S. 122; Lang, Lehrbuch S. 51; Rader, in: BB 1977, 1446;

2) vgl. BFH vom 13.3.1974, in: BStBl II S. 291; Gutachten der Steuerreformkommission Teil IV Tz 50;

3) vgl. KStR 1977, S. 794;

Bei der Prüfung der Erforderlichkeit haben wir dargelegt, daß eine juristische Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich steuerpflichtig ist, da die Körperschaftsteuerpflicht an die Existenz der juristischen Person anknüpft. Lediglich im Umfang der Steuerpflicht ist dieser Personenkreis mit Ausnahme seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der Steuerpflicht befreit. Somit sind im Ergebnis nur die Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts steuerpflichtig. Diese Tatsache darf jedoch nicht dazu verleiten, mit diesem Begriff einen besonderen Steuerpflichtigen zu bezeichnen. Ein solch zusätzlicher Begriff vernachlässigt das Abstraktionsgebot.

c) Gebot der Anschaulichkeit

Wenn nun der Gesetzesverfasser das adäquate Abstraktionsniveau für seinen zu wählenden Begriff meint getroffen zu haben, so hat er weiter zu prüfen, ob sein Begriffswort das Gebot der Anschaulichkeit erfüllt ¹⁾. Wir haben bei der Einführung in die Begrifflichkeit festgestellt, daß der Gesetzesverfasser als Denkender bei der Begriffswortwahl frei ist. Er könnte sein Begriffswort so wählen, wie es seiner Vorstellung von dem Objekt entspricht und zugleich verdeutlichen, wofür er sich an dem Objekt interessiert. Dabei läuft er Gefahr, daß er ein Wort wählt, das den Zweck des Begriffes nicht trifft, weil es formalistisch aus der Luft geschöpft oder bei anderen entlehnt wurde, ohne auf den Inhalt zu achten.

Ein wenig anschaulicher Begriff erschwert die Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender, da die Bedeutung des begrifflichen Zeichens dann umso schwerer zu finden ist.

Zudem muß das Gebot der Anschaulichkeit das vorstehende Gebot der Abstraktionshöhe korrigieren. Führt man nämlich die begriffliche Abstraktion mit Konsequenz durch, so entstehen nur noch abstrakte Begriffe mit wenigen konkreten Elementen. Da aber die Zeichen der abstrakten Begriffe eine weitreichende "Bedeutung" haben, wird die pragmatische Dimension für den Zeichenbenutzer noch größer als bei konkreten Begriffen und dadurch die Kommunikation zusätzlich erschwert.

1) dazu schon Bühler, in: FR 1955, 223; ebenso: Hatz, Rechtssprache und juristischer Begriff S. 53;

Zwei Begriffe aus dem Befreiungskatalog des § 5 belegen, daß für das Gebot der Anschaulichkeit noch ein Gestaltungsspielraum für den Gesetzesverfasser besteht.

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 sind öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von der Steuerpflicht befreit. Diese Körperschaftsteuersubjekte betreiben unter der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts berufsständische Pflichtversicherungen. Demnach sind sie von der Steuerpflicht befreit, weil sie für einen bestimmten Personenkreis, der ihnen beizutreten hat, überwiegend solche Aufgaben wahrnehmen, die denen der nicht steuerpflichtigen Sozialversicherungsträgern entsprechen ¹⁾.

Die Gesetzesverfasser haben jedoch nicht nach den Merkmalen "Berufsständisch" und "Pflicht"-versicherung abstrahiert, sondern auf die Merkmale "öffentlich-rechtlich" und "Einrichtung" als die kennzeichnenden Merkmale dieser Befreiung abgestellt. Demgegenüber würde es zur Transparenz des Befreiungszweckes im vorliegenden Fall dienen, wenn man gemäß dem Gebot der Anschaulichkeit der Steuerrechtsbegriffe das Element herausgestellt hätte, das den Befreiungszweck kennzeichnet. Die Vorschrift könnte etwa lauten:

"Von der Körperschaftsteuer sind befreit: juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit sie berufsständische Pflichtversicherungen betreiben."

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 14 sind Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften von der Steuerpflicht befreit. Gegenüber diesem abstrakten Begriff wurde früher der konkretere Begriff der "landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft" ²⁾ benutzt. Das Abstraktionsniveau wurde zutreffend erhöht, weil nicht nur die gemeinschaftliche Nutzung und Verwertung der genossenschaftlichen Produktion aus agrarpolitischen Gründen steuerlich begünstigt werden sollte, sondern auch die übrige ständige Zusammenarbeit zwischen der Genossenschaft und den Betrieben ihrer Mitglieder, soweit sie für die Produktion von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen erforderlich ist. Gemeinsam bleibt allen Tätigkeiten, daß sie auf dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft gerichtet sein müssen.

1) ebenso Lange, Lehrbuch S. 142 m.w.N.;

2) vgl. § 31 KStDv 1968;

Deshalb hätte es dem Gebot der Anschaulichkeit eines Steuerrechtsbegriffes entsprochen, wenn man dem erhöhten Abstraktionsniveau das anschauliche Merkmal "land- und forstwirtschaftlich" beigefügt hätte. Dieses anschauliche Merkmal entspricht dem Regelungszweck, da aus agrarpolitischen Gründen nur diese konkreten Organisationsformen von der Steuerpflicht befreit sein sollen ¹⁾. Das hohe Abstraktionsniveau dagegen indiziert Störfaktoren der Kommunikation mit der Folge, daß die besonderen Steuervergünstigungen verkannt werden können.

d) Verbot begrifflicher Neuzuweisung

Die zunächst untersuchten Möglichkeiten zum rationalen Gebrauch der Steuerrechtsbegriffe können eine Basis dafür bieten, daß eine geordnete Begriffswelt in den Steuergesetzen entstehen kann. Die deduzierten Regeln sollen zugleich verhindern, daß Störfaktoren der Kommunikation auftreten.

Abschließend wollen wir ein besonderes Problem der Begriffsbildung diskutieren, das in hohem Maße die Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender negativ beeinflussen kann.

Zum derzeitigen Stand der Gesetzgebungswissenschaft ist es einem Gesetzesverfasser nicht verwehrt, einmal verwendeten Begriffsworten neue Inhalte zuzuweisen. Die einmal aufgestellte pragmatische Dimension der Zeichen, ist bei der heutigen fehlenden Nachweisbarkeit einer "Eindeutigkeit" logisch nicht zwingend.

Am Beispiel des Einkommensbegriffes läßt sich jedoch demonstrieren, daß die mehrmalige Zuweisung verschiedener Begriffsworte zu gleichen Begriffsinhalten zu erheblichen Störungen der Kommunikation führen kann, was ein teleologisch begründetes Verbot der Neuzuweisung von Steuerrechtsbegriffen rechtfertigt. Im KStG lauten einige beispielhaft gewählte Begriffsworte für den Begriffsinhalt "Einkommen":

- "sämtliche Einkünfte", in § 1 Abs. 2;
- "Beitragseinnahmen", in § 5 Abs. 1 Nr. 4;
- "Erträge", in § 5 Abs. 1 Nr. 6;
- "Gewinn", in § 26 und § 8 Abs. 4.

¹⁾ vgl. Begr. zum RegE, in: BT-Drucks. 7/1470 S. 339, 359;

Grundlegend für den Begriffsinhalt ist gemäß § 8 Abs. 1 der juristische Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes ¹⁾. Danach ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte. Alle anderen gewählten Begriffsworte symbolisieren auch nur diesen Begriffsinhalt, weil nichts anderes als das Einkommen Besteuerungsobjekt der Körperschaftsteuer sein kann. Der Gebrauch des Zeichens "Ertrag" käme zwar der Forderung der ökonomischen Literatur entgegen, die schon seit langem für die Übernahme ihres Sprachgebrauchs plädiert ²⁾. Da sich jedoch der Gesetzgeber grundlegend für den juristischen Einkommensbegriff entschieden hat, ist es für die Kommunikation störend, zusätzliche Begriffsworte als Zeichen für das Gedankenobjekt "Einkommen" zu benutzen.

Die Verschiedenheit der heute benutzten Begriffsworte beruht nicht nur darauf, daß die quantitativen Elemente im Einzelfall unterschiedlich sind. Schon im Einkommensteuergesetz wird der Einkommensbegriff nicht einheitlich gebraucht. Die Begriffe Einkommen, Einkünfte und Gewinn stehen nebeneinander ³⁾.

Bei den neugewählten Zeichen könnte für den Gesetzesanwender der Eindruck entstehen, als läge ein völlig neuer Begriffsinhalt vor. Dies ist z.B. bei dem Gewinnbegriff nicht der Fall, da gemäß § 2 Abs.2 Ziff. 1 Einkünfte bei Gewerbebetrieb gerade den Gewinn ausmachen. Für einen einheitlichen Gebrauch des Einkommensbegriffes ist vielmehr von einem Ansatz auszugehen, der mit dem Begriffspaar "Einkommen" und "zu versteuerndes Einkommen" bereits gemacht wurde. Danach empfiehlt sich folgender Zeichengebrauch :

- "Einkommen, das durch die Einkunftsarten erzielt wird",
- "Einkommen, das zu versteuern ist",
- "Einkommen, das von Steuerpflichtigen erzielt wird, die zur Buchführung verpflichtet sind",
- "Einkommen, das durch Beitragseinnahmen erzielt wird".

Die beispielhafte Betrachtung von Steuerrechtsbegriffen ergab, daß Begriffe durch ein denkpsychologisches Verfahren entstehen, das besondere

1) vgl. dazu Eisenmann, Die Grundbegriffe; Littmann, in: DStR 1962, 17

2) vgl. zur Kritik: Wöhe, Steuerlehre S. 70; Tipke, Steuerrecht S. 142; Schmolders, in: StuW 1960, 75;

3) ebenso Eisenmann, Die Grundbegriffe; Tipke, in: StuW 1980,1;

intellektuelle Anforderungen stellt. Der Denkende weist an verschiedenen Objekten abstrahierte Einzelmerkmale von verschiedenen Objekten einem Begriffswort zu. Dieses Verfahren reduziert die Zeichenmenge. Aufgrund der hohen Anforderungen und der geringen wissenschaftlichen Durchdringung des Entstehungsprozesses kann der Gebrauch der Steuerrechtsbegriffe Störungen der Kommunikation hervorrufen. Deshalb wird die Beachtung folgender Regeln empfohlen:

1. Gebot der Erforderlichkeit von Steuerrechtsbegriffen,
2. Gebot eines sachadäquaten Abstraktionsniveaus von Steuerrechtsbegriffen,
3. Gebot der Anschaulichkeit von Steuerrechtsbegriffen,
4. Verbot begrifflicher Neuzuweisungen im Steuerrecht.

III. Regel für den Einsatz von Verweisungen

1. Einführung in die Verweisungstechnik

Die Verweisung als Mittel der juristischen Steuertechnik zu gewinnen ist nicht ohne Risiken.

Bisher hat der Gebrauch der Verweisungen durch den Gesetzgeber mehr Tadel als Lob geerntet. Oft wird in der Literatur bei dem Thema "Verweisungen" das Klagelied von den leidigen Verweisungen ¹⁾, der undurchsichtigen Art der Behandlung von Regelungen ²⁾, vom notwendigen Übel der Verweisungen ³⁾ und von ihr als der Hintertür des Gesetzgebers ⁴⁾ angestimmt. Bevor wir uns der Technik im einzelnen zuwenden können, müssen wir zunächst die Struktur der Verweisungen untersuchen.

Eine Verweisung oder Bezugnahme ist allgemein jedes Nennen einer oder mehrerer weiterer Rechtsnormen bei der sprachlichen Gestaltung einer dritten Rechtsnorm ⁵⁾.

1) so Wolff, Gesetzessprache S. 7; Staats, in: ZRP 1978, 58;

2) so H.W. Müller, Handbuch S. 167;

3) so Kastner, in: Festschrift zur Hundertjahrfeier des AGBGB S. 221;

4) so Bode, in: NJW 1956, 1307;

5) vgl. Karpén, Die Verweisung, S. 10; ders., in: Rüdiger (Hrsg.), Studien S. 223; Noll, Gesetzgebungslehre S. 228; Kindermann, Ministerielle Richtlinien S. 71; Thebrath, Allgemeines Steuerrecht S. 69;

Als Sprachzeichen betrachtet hat die Verweisung die "Bedeutung", eine Information über den Ort einer anderen Zeichenmenge anzugeben und zugleich den Zeichenbenutzer anzuweisen, die an jenem Ort befindlichen Zeichenmengen mit denen in der dritten Rechtsnorm befindlichen in eine bestimmte Beziehung zu setzen. Diese semiotische gefaßte Struktur wollen wir an einem Beispiel erläutern. Die Verweisung in § 8 Abs. 1 lautet:

"... wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG und dieses Gesetzes."

Mit dem zweiten Halbsatz wird der Normadressat angewiesen, alle Vorschriften im EStG aufzusuchen, die Angaben darüber machen, wie das Einkommen zu ermitteln ist.

Nachdem der Gesetzesadressat die Gewinnermittlungsvorschriften im EStG aufgefunden hat, hat er sie gedanklich aufzunehmen und auf die Gewinnermittlung der Körperschaftsteuerpflichtigen zu übertragen. Die gedankliche Unterstützung des Normadressaten erübrigt dabei eine Wiederholung der im EStG getroffenen Regelungen. Sein Mitdenken ist die Grundlage jeder Verweisungstechnik.

Die Strukturanalyse zeigt, daß die Verweisung im Kommunikationsprozeß zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender nur eine Orts- und Befehlsangabe ist. Die an den Empfänger gerichtete Information erhält dieser durch die Verweisung noch nicht. Da er aber zunächst verpflichtet ist, den Ort zu suchen, an dem sich die Zeichen mit der gewünschten Information befinden, gewinnt die Pragmatik der Verweisung für ihn eine "zweifache Dimension", die logischerweise das Decodieren der Zeichen im Kommunikationsprozeß erschweren muß. Nur der Empfänger, der diese zweifache Dimension kennt und in ihr geschult ist, wird das Decodieren problemlos bewältigen. Für die große Anzahl des überwiegend ökonomisch geschulten Personals der steuerberatenden Berufe ¹⁾ erscheint die Verweisung eher als ein juristisches Mirakel, denn als ein Beitrag zur Verständlichkeit der Steuergesetze.

Die semiotische Strukturanalyse zeigt zugleich, daß die Verweisung die für die Rechtssprache benutzten Zeichen verringern kann. Die Verweisung

1) vgl. S. 15 m.w.N.;

ist somit als Mittel der juristischen Steuertechnik zur Reduktion der Zeichenmengen geeignet. Die Verweisung erfüllt ihre ökonomische Funktion in dreierlei Weise:

Sie kann eine Rechtsnorm ergänzen, wie in dem genannten Beispiel. Sie kann eine solche erläutern, wie in § 14: ("ein Beherrschungsvertrag im Sinne von § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes"). Sie vermag letztlich eine solche einzuschränken, wie in der gleichen Vorschrift durch die Form: "soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt" ¹⁾.

In der erläuternden und ergänzenden Funktion werden die bezogenen Rechtsnormteile - mathematisch gesehen - addiert, in der einschränkenden Funktion werden sie subtrahiert.

Neben der ökonomischen Funktion, die aus der Sicht dieser Methodik im Vordergrund steht, kann die Verweisung eine systematische Funktion ausüben:

So könnte sie die Systematik innerhalb eines Gesetzestextes verdeutlichen oder das Ineinandergreifen der Regelungen des Steuerrechts und der Rechtsordnung offenlegen ²⁾. Diese Funktion setzt jedoch voraus, daß eine innere Systematik besteht. Mit der konjunktiven Ausdrucksweise tragen wir der Beobachtung Rechnung, daß in dem werdenden Rechtsgebiet des Steuerrechts die Voraussetzungen für die zweite Funktion der Verweisung noch nicht gegeben sind ³⁾. Deshalb soll sie in den weiteren Grundlagen zu einer juristischen Steuertechnik vernachlässigt werden.

Bei den Verweisungen sind grundsätzlich zwei Arten zu unterscheiden: Die Verweisung innerhalb eines Gesetzes, z.B. von § 14 auf § 16, bezeichnet man als Binnenverweisung. Die Verweisung auf ein oder mehrere andere Gesetze, wie von § 14 auf § 291 Aktiengesetz bezeichnet man als Außenverweisung. Durch die unterschiedliche Gestaltung der bezogenen außenstehenden Rechtsnormen ergeben sich besondere Formen der Außenverweisung: die statische und die dynamische. Durch eine statische Verweisung, etwa von § 5 Abs. 1 Nr. 7 "politische Parteien im Sinne von § 2 des Parteien-

1) vgl. Karpen, Die Verweisungen S. 12; Kindermann, Richtlinien S. 70;

2) dazu Noll, Gesetzgebungslehre S. 230; Karpen, in: Rödiger (Hrsg.) Studien S. 224; Kindermann, Richtlinien S. 70;

3) vgl. oben S. 15 ;

gesetzes" wird auf einen Gesetzestext in der jeweils vorliegenden Fassung Bezug genommen. Eine dynamische Verweisung nennt Teile von Gesetzestexten in einer genau bezeichneten Fassung, wie z.B. in § 5 Abs. 1 Nr. 10: "Wohnungsbauunternehmen, (die) aufgrund des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 29. Februar 1940 (Reichsgesetzblatt I S. 437), zuletzt geändert durch das Haushaltsstrukturgesetz vom 18. Dezember 1975 (Bundesgesetzblatt I S. 3091) ..." ¹⁾.

2. Rationaler Gebrauch der Verweisungen durch das Gebot der Verhältnismässigkeit

In Anbetracht der beschriebenen Ambivalenz dieser Gesetzgebungstechnik ist auch bei der Verweisung zu untersuchen, wie sie zur Reduktion der Zeichenmenge eingesetzt werden kann, ohne daß ihr Einsatz gleichzeitig den Kommunikationsfluß stört.

Logische Voraussetzung für den Einsatz dieser Technik muß in Anbetracht des Zieles ein Prüfungsverfahren sein, das sowohl das Ziel als auch den Ausschluß von negativen Faktoren gewährleistet. Bei dem Einsatz dieser Technik ist also darauf zu achten, daß Mittel und Zweck des Verfahrens in einem angemessenen Verhältnis stehen. Deshalb sollte stets geprüft werden, ob der konkrete Einsatz einer Verweisung verhältnismäßig ist ²⁾. Eine Verhältnismässigkeitsprüfung ist denkbar als ein dreigliedriger Prüfungsvorgang, bei dem nach der Geeignetheit, der Erforderlichkeit und der Zweckmäßigkeit des Einsatzes einer Verweisung gefragt wird. Der erste Prüfungsschritt hat zu sondieren, ob die gewählte Verweisung geeignet ist, den angestrebten Erfolg, nämlich die Reduktion der Zeichenmengen zu erreichen. Wenn dies nicht der Fall ist, hat eine Verweisung zu unterbleiben. In der zweiten Phase ist zu klären, ob eine Verweisung tatsächlich erforderlich ist oder durch ein anderes gesetzestechnisches Mittel ersetzt werden könnte. In der dritten Phase ist letztlich zu prüfen, ob der Einsatz einer Verweisung zu erkennbaren Kommunikationsstörungen führt. Wenn dies der Fall ist, hat eine Verweisung ebenfalls zu unterbleiben.

- 1) weitere Unterscheidungen bei: Noll, Gesetzgebungslehre S. 229; H.W. Müller, Handbuch S. 126; Herschel, in: BB 1963, 1220; Berger, Entwurf S. 15; dazu Neumann, in: RdA 1976, 49; wie hier: Karpen, in: Rödiger (Hrsg.), Studien S. 223 m.w.N.;
- 2) Diese Prüfung vervollständigt das Prinzip der Adäquanz der Gesetzgebungstechnik; dazu Krüger, Der Adressat S. 87 m.w.N.;

Betrachten wir zunächst für die Prüfung der Geeignetheit die Verweisung von § 9 Nr. 3a 1. Halbsatz auf § 8 Abs. 3. Wir haben also zu fragen, ob die gewählte Verweisung geeignet ist, die Menge der benutzten Zeichen zu reduzieren. Die Verweisung besteht aus dem Wortlaut: "vorbehaltlich des § 8 Abs. 3". Der bezogene Rechtsnormteil umfaßt dagegen zwei Sätze, nämlich § 9 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2. Somit scheint die Verweisung zur Reduktion der Zeichenmenge geeignet zu sein. Nach dem Zweck der Regelung aber soll weder der gesamte Satz 1 noch der Satz 2 in § 9 Nr. 3a integriert werden. Die Verweisung soll nur angeben, daß Ausgaben zur Förderung mildtätiger und anderer Zwecke dann nicht als Aufwendungen abziehbar sind, wenn sie zur verdeckten Gewinnausschüttung führen ¹⁾. Somit lautet der bezogene Normteil nur "verdeckte Gewinnausschüttungen". Da diese Sprachzeichen quantitativ nicht wesentlich weniger sind als die der Verweisung, muß diese hier als ungeeignet betrachtet werden. Im Gegensatz zu dem vorangegangenen Beispiel ist eine Verweisung von § 9 Nr. 3a auf § 10b Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG geeignet, da die Zeichenmengen übereinstimmen. Leider wird die Verweisung nicht gebraucht. Ein weiteres Beispiel dieser Art ist § 1 Abs. 3. Die mit § 2 Abs. 7 EStG wortgleiche Regelung könnte durch eine Außenverweisung auf das EStG ersetzt mit der Folge, daß die Verbindung der beiden Personalsteuergesetze deutlich hervortreten würde.

Wenden wir uns nun der Verweisung von § 11 Abs. 6 auf die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu und prüfen dort die Erforderlichkeit der gebrauchten Verweisung. Dabei ist zu fragen, ob die Verweisung notwendig ist oder durch ein anderes gesetzestechnisches Mittel ersetzt werden könnte, z.B. durch einen Steuerrechtsbegriff.

Bei der Diskussion über die Steuerrechtsbegriffe haben wir dieses Beispiel bereits behandelt. Dabei konnten wir den Nachweis führen, daß die gewählten Begriffe "Abwicklungs-Anfangs- und Abwicklungs-Endvermögen" nicht erforderlich sind ²⁾. Würde man dagegen den Einkommensbegriff einheitlich mit Zusätzen gebrauchen, so würde bereits dadurch erkennbar, daß die Ermittlung der Liquidationsgewinne nur ein Sonderfall des allgemeinen Ermittlungsverfahrens ist. Der richtige Begriff würde die Verbindung zwischen den Rechtsnormen schaffen, so daß eine Verweisung

1) vgl. Bericht des Finanzausschusses in: BT-Drucks. 7/5310 S. 11;

2) vgl. S. 58;

nicht mehr erforderlich ist.

Für den letzten Prüfungsschritt, der Zweckmäßigkeit einer Verweisung, wollen wir zwei Bezugnahmen in der Vorschrift über das Anrechnungsverfahren für ausländische Steuern in § 26 betrachten. Die Verweisungen lauten:

- "Hat eine Tochtergesellschaft, die alle Voraussetzungen des Absatzes 2 erfüllt ..."
- "Vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 sind die Vorschriften des § 34c Abs. 1 Sätze 2 und 3, Abs. 2,3,4 und 6 des EStG entsprechend anzuwenden."

Zum Verständnis der Verweisungen müssen wir kurz auf den Regelungszweck dieser Vorschrift eingehen. Die Grundlage dieses Anrechnungsverfahrens bildet das Universalitätsprinzip, nachdem das Welteinkommen der inländischen Steuerpflichtigen der deutschen Steuerpflicht unterliegen. Das Anrechnungsverfahren gestattet nun, daß die gezahlte und ausländische Steuer aus Staaten, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet wird. Damit trägt das Anrechnungsverfahren der internationalen Tätigkeit deutscher Unternehmen Rechnung. Das Gesetz sieht heute fünf Anrechnungsmodalitäten vor: eine direkte und eine indirekte in § 26 Abs. 1 und 2, ein internationales Schachtelprivileg in Abs. 3, eine Schachtelvergünstigung bei mittelbarer Beteiligung in Abs. 5 und die Möglichkeit einer Pauschbesteuerung nach Abs. 6 ¹⁾.

Die erste Verweisung von § 26 Abs. 3 auf Abs. 2 begegnete Bedenken, da sie zwei unterschiedliche Rechtsnormzwecke verschüttet. Der zweite Absatz dieses Anrechnungsverfahrens stellte eine Finanzzwecknorm dar. Demgegenüber beinhaltet der dritte Absatz eine Sozialzwecknorm. Es erscheint gerecht, daß eine inländische Muttergesellschaft die von ihrer Tochtergesellschaft im Ausland gezahlte Steuer auf die inländische Steuer anrechnen kann. Unabhängig davon dient es überwiegend der entwicklungspolitischen Lenkung, wenn eine inländische Muttergesellschaft die Einnahmen ihrer Tochter mit Sitz in einem Entwicklungsland steuerfrei ver-

1) vgl. KStR 1977 Abschnitt 71 Abs. 2 ff.; im übrigen: Lange, Lehrbuch S. 149;

buchen kann. In diesem Fall wird nicht nur die Anrechnung gestattet, sondern die sofortige Steuerfreiheit dieser Einnahmen gewährleistet¹⁾.

Die zweite Verweisung von § 26 Abs. 6 auf das EStG verschüttet, daß das Anrechnungsverfahren fünf Modalitäten kennt. Nur die ersten vier sind im Gesetzestext ausdrücklich dargestellt, während die fünfte erst nach Ablauf des Verweisungsmechanismus erkennbar wird.

Beide Verweisungen sind zwar durchaus erforderlich und geeignet, um die umfangreiche Zeichenmenge zu reduzieren, die zur Darstellung dieses komplizierten Verfahrens notwendig ist. Bei ihrem Gebrauch ist jedoch nicht auszuschließen, daß die unterschiedlichen Zwecke des Verfahrens und auch das Verfahren als solches nicht hinreichend von dem Gesetzesanwender verstanden werden können. Diese Art der Verweisung indiziert daher ein Störfaktor der Kommunikation, so daß sie als unzweckmäßig bezeichnet werden muß.

Die Diskussion über den Einsatz der Verweisungen zeigte, daß mit Hilfe dieser Gesetzgebungstechnik die Zeichenmengen entscheidend reduziert werden können. Für einen rationalen Einsatz ist jedoch zu bedenken, daß diese Sprachtechnik in besonderem Maße auf die gedankliche Mitarbeit des Gesetzesanwenders angewiesen ist. Damit die Kommunikation über diese Orts- und Befehlsangaben störungsfrei bleibt, empfiehlt es sich, das Gebot der Verhältnismäßigkeit von Verweisungen zu beachten.

1) vgl. KStR 1977, Abschnitt 76, Abs. 17 ff.;

IV. Regel für den Einsatz der Regel-Ausnahme-Technik

1. Einführung in die besondere Form der Tatbestandstechnik

Abschließend zum ersten Teil der Methode einer juristischen Steuertechnik wollen wir uns dem Einsatz der Regel-Ausnahme-Technik zuwenden. Bevor wir die Verwendungsmöglichkeiten dieser Technik an einigen Beispielen veranschaulichen, erläutern wir zunächst als Einführung ihre semiotische und logische Struktur.

Betrachten wir dazu das Zusammenwirken der körperschaftsteuerlichen Grundnorm mit ihren Ausnahmen ¹⁾.

Bei dieser Technik wurde der Grundtatbestand des § 1 soweit gefaßt, daß er auch Sachverhalte miteinbezieht, auf die er nicht angewendet werden soll. Die Grundnorm stellt eine Steuerpflicht für alle juristischen Personen auf, mithin auch der Deutschen Bundesbank als Körperschaft des öffentlichen Rechts. Da bestimmte juristische Personen des öffentlichen Rechts als staatliche Dienstleistungsbetriebe nicht steuerpflichtig sein sollen, ist die Grundnorm zu umfassend. Die Ausnahmenorm beschränkt deshalb die Grundnorm, damit der Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer ausreichend bestimmt ist ²⁾.

Die Regel-Ausnahme-Technik ist also aus logischer Sicht ein Hilfsmittel der Tatbestandstechnik. Sie schafft die gedankliche Verbindung zweier Rechtsnormen, wobei der einschränkende Rechtssatz in Bezug auf den uneingeschränkten zur negativen Geltungsanordnung wird ³⁾.

Die logische Verknüpfung bewirkt, daß die Rechtsordnung widersprüchlich wird ⁴⁾. Der Gesetzgeber stellt in einem Satz ein Gebot oder Verbot uneingeschränkt auf, um es anschließend teilweise wieder aufzuheben. So erscheint ein Imperativ, der letztlich nur teilweise zu befolgen ist. Obwohl z.B. die Deutsche Bundesbank zunächst körperschaftsteuerpflichtig ist, wird sie anschließend wieder von dieser Steuerpflicht befreit. Für den Gesetzesanwender drängt sich dabei die Frage auf, warum hier mit zweierlei Maß gemessen wird.

1) vgl. den Gesetzestext S. 60;

2) zum Bestimmtheitsprinzip: vgl. Tipke, Steuerrecht S. 33;

3) ebenso Larenz, Methodenlehre S. 242;

4) dazu: Rödiger/Thieler-Mevissen, in: Rödiger-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 88 mit dem Versuch, ein widerspruchsfreies Modell zu entwerfen;

Wenngleich die juristische Steuertechnik als formale Gestaltung eines Gesetzes eine Antwort auf diese Frage nicht geben kann, muß sie jedoch bemüht sein, soweit Antworten vorhanden sind, diese für den Gesetzesanwender durch den Gesetzestext transparent zu machen. Die Begründung eines Gesetzes, die diese Fragen beantworten könnte, ist dem Gesetzesanwender zumeist nicht zugänglich.

Anzumerken bleibt, daß diese Tatbestandstechnik als logisches Prinzip den Geboten der Logik folgen muß. Auf der Grundlage des Zirkulationsverbotes ist deshalb eine Abfolge von Regel-Ausnahme-Ausnahme gedanklich nicht möglich. Wenn bereits die Ausnahme ein Minus zur positiven Grundregelung ist, dann muß die Ausnahme von der Ausnahme, ein Minus zum Minus, also etwas Positives und damit ein Teil der Grundregel sein ¹⁾. Diese Tatsache wird häufig nicht beachtet. So soll § 6 derzeit eine partielle Steuerpflicht für überdotierte Pensions-, Sterbe- und Unterstützungskassen enthalten ²⁾. Eine solche Steuerpflicht in einer besonderen Vorschrift neben der Grundnorm von § 1 ist logisch nicht möglich.

Diese Kassen sind als juristische Personen gemäß § 1 steuerpflichtig. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 sind sie unter bestimmten Voraussetzungen u.a. mit einem Kassenvermögen in einer bestimmten Höhe von der Steuerpflicht befreit. Die Voraussetzungen bilden damit ein Minus zur Gesamtregel, der Steuerpflicht. Wenn nun dieses Minus wegfällt, weil z.B. das zulässige Kassenvermögen überschritten wird, muß logischerweise die Steuerpflicht wieder eintreten.

Nach der logischen Betrachtung dieser Tatbestandstechnik wenden wir uns nun der semiotischen zu. Dazu nehmen wir noch einmal die vorgenannten Beispiele zur Hilfe.

Man kann sich vorstellen, daß die Zeichen in der Ausnahmenorm "von der Steuerpflicht sind befreit" Wertangaben für die in der Grundnorm enthalten.

Aufgrund der Wertangaben hat der Gesetzesanwender die gedankliche Ver-

1) vgl. zur Aussagenlogik: Klug, Logik S. 21;

2) so z.B. Lange, Lehrbuch S. 116; Die Regelung wurde nachträglich eingefügt. Vgl. BetrAVG in: BGBI 1974 I S. 3610;

bindung zwischen den verschiedenen Zeichenmengen herzustellen. Dabei hat er in unserem Beispiel von der Gesamtmenge der die Steuerpflicht tragenden Zeichen - mathematisch gesehen - die Teilmenge abzuspalten. So entsteht die verlangte geringere Gesamtmenge, wie die Skizze verdeutlicht:

Regelung der	Befreiung von der
Steuerpflicht	Steuerpflicht

Als Zeichenmenge betrachtet, kann man sich also die Regel-Ausnahme-Technik als eine Möglichkeit vorstellen, in einem Gesetzestext Sprachzeichenmengen miteinander zu verbinden. Dabei erhalten die einzelnen Mengen Wertangaben. Der Zeichenbenutzer, also der Gesetzesanwender, wird gleichzeitig angewiesen, mit diesen Wertangaben bestimmte Zeichenmengen zu bilden. Erst wenn der Gesetzesanwender aus der vorhandenen Zeichensumme nach einem mathematischen Verfahren eine bestimmte Zeichenmenge gebildet hat, erlangt diese Zeichenmenge den sprachlichen Ausdruck eines Gedankens, den der Gesetzesverfasser dem Gesetzesanwender vermitteln wollte.

Die semiotische Struktur dieser Tatbestandstechnik veranschaulicht, daß die für den Gesetzestext notwendige Zeichenmenge ganz erheblich reduziert werden kann. Der Gesetzesverfasser ist nicht mehr genötigt, jeden Gedanken einzeln auszudrücken. Es reicht aus, wenn er die einzelnen Zeichenmengen in Beziehung setzt.

Die Struktur verdeutlicht gleichfalls, daß diese Gesetzgebungstechnik eine ganz erhebliche gedankliche Mitarbeit des Gesetzesanwenders erfordert. Er muß die einzelnen Wertangaben erkennen, die genauen Zeichenmengen bilden und dann erst die einzelnen Zeichenmengen decodieren.

Im Gegensatz zur Verweisungstechnik ¹⁾ stellt diese Gesetzgebungstechnik noch größere Anforderungen an den Gesetzesanwender. Während der Gesetzesverfasser bei einer Verweisung zumeist die Orte genau angibt, setzt er vielfach bei der Tatbestandstechnik den Zusammenhang der Orte voraus. Er unterstellt damit beim Gesetzesanwender die Kenntnis eines Metasystems, das der Verbindung zugrunde liegt.

1) vgl. oben S. 67 ;

2. Rationaler Gebrauch durch das Gebot der Kennzeichnung des Metasystems

Da sowohl die intellektuellen Voraussetzungen als auch die Kenntnis des Metasystems für diese Gesetzgebungstechnik nicht bei jedem Gesetzesanwender unterstellt werden können, muß davon ausgegangen werden, daß diese Gesetzgebungstechnik Störfaktoren der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender indiziert. Deshalb ist die besondere Kennzeichnung des Metasystems erforderlich. Die Kennzeichnung mag dann dazu beitragen, daß auch die Lehr- und Lernfähigkeit des Steuererrechtes gesteigert werden kann.

Betrachten wir zu diesem Gebot die neue Regel-Ausnahme-Technik in den Sondervorschriften der Organschaft. Der Gesetzestext lautet:

§ 14 Verpflichtet sich eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

§ 16 Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe der geleisteten Ausgleichszahlungen und der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 27 selbst zu versteuern. Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat die Organgesellschaft die Summe der geleisteten Ausgleichszahlungen zuzüglich der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung anstelle des Organträgers zu versteuern.

Eine gesetzestechnische Diskussion dieser Vorschriften ist nur möglich, wenn wir in aller Kürze auf das Metasystem eingehen.

Bei dieser Regelung ist es die sogenannte Zurechnungstheorie. Als dieses Rechtsinstitut in das KStG eingeführt wurde, hat sich der Gesetzgeber für diese Variante der Organtheorie entschieden.

Danach verbleiben verbundene Unternehmen - die Organgesellschaft und der Organträger - selbständige Steuerrechtsobjekte, die ihr Einkommen selbständig ermitteln. Jedoch wird das gesamte Einkommen der Organgesellschaft und dem Organträger zugerechnet ¹⁾. Auf diese Weise "verliert" die Organgesellschaft ihr Einkommen. Damit entfällt das Maß ihrer Leistungsfähig-

1) vgl. Jurkat, Die Organschaft Tz 37 m.w.N.; Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 5/3017, S. 6; dazu Hübke, in: DStZ 1965, 17;

keit, so daß die Steuerbefreiung die logische Folge sein muß ¹⁾. Auf der Grundlage dieses Metasystems werden in der Grundnorm des § 14 die Sprachzeichen benutzt:

"..... so ist das Einkommen zuzurechnen."

Betrachtet man daraufhin die Zeichenmengen der Ausnahmenorm in § 16 und setzt diese in Verbindung zu denen in der Grundnorm, so hat die dann entstehende Teilmenge der Zeichen folgende Bedeutung:

1. Die Steuerbefreiung erlischt, wenn der Organgesellschaft Einkommen verbleibt, das für Ausgleichsansprüche ²⁾ verwendet wird.
2. Die Steuerbefreiung erlischt selbst dann, wenn der Organgesellschaft zwar kein Einkommen verbleibt, aber der Organträger die Ausgleichszahlungen vornimmt.

Beide Ausnahmenormen durchbrechen das vorgegebene Metasystem. Während für die erste Ausnahme ein sachlicher Grund besteht, erscheint die zweite unlogisch. Sie würde eine Steuerpflicht der Organgesellschaft aufstellen, obwohl die Organgesellschaft gar kein Einkommen hat, das eine Leistungsfähigkeit ausdrücken kann.

Damit fehlt ein sachgerechter Grund für die Ausnahmeregelung, die das Metasystem willkürlich zu durchbrechen scheint.

Der Eindruck gesetzgeberischer Willkür könnte jedoch vermieden werden, wenn das Metasystem gekennzeichnet worden wäre. Dabei liegt folgender Gedanke zugrunde: Nach der bisherigen Praxis waren steuerfreie Einkünfte auf den Organträger und die Organgesellschaft aufzuteilen ³⁾. In Zukunft ist diese Aufteilung verboten, damit als Grundlage des Anrechnungsverfahrens ein einheitlicher Anrechnungsbetrag auf der Unternehmensebene erzielt wird. Dazu muß die Organgesellschaft alle steuerfreien Einkommens-
teile behalten, die bei einer Gewinnausschüttung eine Körperschaftsteuer-
erhöhung bewirken.

Selbst wenn die Organgesellschaft kein Einkommen zurückbehält, soll sie einen Betrag in Höhe der Ausgleichszahlungen nachversteuern, damit auch insoweit ein Anrechnungsbetrag zur Verfügung steht. Der Regelungszweck

1) so ganz h.M. vgl. Jurkat, a.a.O. Tz 591;

2) zu dem Begriff vgl. Wiedemann, Gesellschaftsrecht I S. 390;

3) vgl. Begr. zum RegE in BT-Drucks. 7/1470 S. 349;

zeigt also, daß zwar das Metasystem durchbrochen wird, jedoch dafür ein sachgerechter Grund in der Einführung des Anrechnungsverfahrens besteht. Da das Metasystem nicht erkennbar wird, ist die gesamte Regelung schwer zu durchdringen. Das Metasystem sollte folgendermaßen gekennzeichnet werden ¹⁾:

Bei § 14 ist einzufügen:

"... so ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen, soweit dieses nicht benötigt wird, um eine Ausschüttungsbelastung herzustellen. Auf diesen Fall ist § 16 anzuwenden".

In § 16 ist einzufügen:

"Damit im Falle der Ausgleichszahlung ein einheitlicher Anrechnungsbetrag nach § 34 EStG zur Verfügung steht, hat die Organgesellschaft ihr Einkommen selbst zu versteuern".

Die Untersuchung über den Einsatz der Regel-Ausnahme-Technik ergab, daß diese Gesetzgebungstechnik semiotisch betrachtet Verbindungen zwischen Zeichenmengen schafft. Diese Verbindung erübrigt es, Zeichenmengen zu wiederholen, so daß die Zeichenmenge dadurch geringer wird. Die Analyse zeigte auch, daß diese Gesetzgebungstechnik von dem Gesetzesanwender nicht nur besondere intellektuelle Fähigkeiten sondern auch die Kenntnis des Metasystems fordert. Deshalb können Störungen in der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender auftreten. Um sie zu vermeiden, empfiehlt es sich für den Einsatz dieser Technik das Gebot der Kennzeichnung des Metasystems zu beachten.

B. Regeln für die Elimination von Störfaktoren der Kommunikation

Nach der Untersuchung über die Reduktion der Zeichenmengen erörtern wir nachfolgend den zweiten methodischen Schritt, die Elimination von Störfaktoren der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender. Dabei beschränken wir uns auf solche, die entweder aus

1) vgl. z.B. die inhaltliche Diskussion: Schmidt, in: GmbHR 1977, 7; Weber, in: DB 1976, 1784; Fasold, in: DStR 1976, 655;

dem Gebrauch des Mediums "Sprache" oder durch den Transformationsprozeß ¹⁾ oder durch den Gebrauch der Fiktion ergeben.

I. Gebot der Vorprüfung der Lokation der Zeichen

Eine Möglichkeit zur Vermeidung von Störfaktoren ist die Prüfung der Lokation der Zeichen. Danach ist die Platzzuweisung bestimmter Zeichen oder Zeichenmengen zu untersuchen. Die Notwendigkeit einer solchen Prüfung veranschaulicht die Vorschrift über das Anrechnungsverfahren für ausländische Steuer ²⁾ in § 26 Abs. 2 an. Der Gesetzestext lautet:

(2) Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein Betrieb gewerblicher Art einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts (Muttergesellschaft) nachweislich ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Gewinns maßgebenden Abschlußstichtag mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Tochtergesellschaft) beteiligt, die in dem nach Satz 2 maßgebenden Wirtschaftsjahr ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 (Bundesgesetzbl. I S. 1713), zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz vom 21. Dezember 1974 (Bundesgesetzbl. I S. 3656), fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, so ist auf Antrag der Muttergesellschaft auf deren Körperschaftsteuer von Gewinnanteilen, die die Tochtergesellschaft an sie ausschüttet, auch eine vom Gewinn erhobene Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen. Anrechenbar ist die der inländischen Körperschaftsteuer entsprechende Steuer, die die Tochtergesellschaft für das Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, entrichtet hat, soweit die Steuer dem Verhältnis der auf die Muttergesellschaft entfallenden Gewinnanteile zum ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft, höchstens jedoch dem Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft, entspricht.

Die Regelung weist viele Bedingungen als Voraussetzungen der Steuervergünstigung auf. Die Fülle der zu nennenden Objekte zieht eine große Anzahl von Sprachzeichen nach sich.

Nun ist zu beobachten, daß die Gesetzesverfasser geneigt sind, die erforderlichen Zeichen in einem nahen Bereich zu lokalisieren. Sie setzen dabei die gedankliche Bedingungsvielfalt lediglich in Sprachzeichen um, indem sie die Sprachzeichen so eng zusammenrücken, wie die gedanklichen Objekte dies in der Vorstellungswelt sind. Dieses Verfahren ist in der Schriftsprache nicht ungewöhnlich und wird auch in dieser Untersuchung immer wieder zu beobachten sein. In einem Gesetzestext aber muß dieses

1) vgl. oben S. 37;

2) vgl. zum Regelungszweck S. 72;

Verfahren überprüft werden. Es kann dazu führen, daß, wie in § 26 Abs. 2, eine Abfolge von über 130 Zeichen entsteht. Beim Decodieren dieser Zeichen muß der Gesetzesanwender nicht nur die Bedeutung des einzelnen Zeichens ermitteln, sondern er muß schrittweise die Bedeutung aufsummieren, um die Gesamtbedeutung des Textes, d.h. die Bedingungsvielfalt zu verstehen. In Anbetracht dieser Kumulation von Objekten sollte eine Kumulation der Zeichen vermieden werden, damit der Zugang zu der gedanklich schwer faßbaren Bedingungsvielfalt nicht schon durch die Sprachgestaltung verschüttet wird.

Die Notwendigkeit dieses Prüfungsschrittes belegen auch folgende Zeichenfolgen aus anderen Zusammenhängen:

- "dem nach Satz 2 maßgeblichen Wirtschaftsjahr" in § 26 Abs. 2 Satz 1
- "der nach ihrer mittelbaren Beteiligung auf sie entfallende Gewinnanteile" in § 26 Abs. 5

Bei dieser Lokation der Zeichen werden zwei von ihrer Bedeutung zusammengehörige Zeichen, etwa "der" "Gewinnanteile" räumlich getrennt. Dadurch entsteht eine Lücke, die mit einer weiteren Zeichenmenge ausgefüllt wird. Beim Decodieren der Zeichen hat der Gesetzesadressat die räumliche Trennung wiederaufzulösen, um die vorgenannte Verbindung herzustellen.

Die Analyse der Störfaktoren verkennt nicht, daß die kritisierte Lokation der Zeichen auch bei der Darstellung dieser Untersuchung oftmals verwendet wird. Dem ungeachtet muß diese Lokation der Zeichen als ein Störfaktor der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender betrachtet werden. Der Verfasser einer wissenschaftlichen Untersuchung kann an seine Leser andere intellektuelle Voraussetzungen stellen, als ein Gesetzesverfasser .

II. Gebot der Vorprüfung der Polyfunktionalität der Zeichen

Ein weiterer Störfaktor, der sich aus der Benutzung des Mediums "Sprache" ergibt, ist die Polyfunktionalität der Zeichen. In der Grundlage haben wir bereits auf dieses Kriterium hingewiesen und anerkannt, daß sie zum derzeitigen Stand der Wissenschaft nicht vermieden werden kann.

Das nachfolgende Beispiel veranschaulicht, daß mit einer Vorprüfung diesem Störfaktor - wenn auch in begrenztem Maße - begegnet werden kann.

Bei der Besteuerung der Liquidationsgewinne in § 11 werden im Unterschied zur Besteuerung des gesamten Jahreseinkommens verschiedene Begriffe benutzt ¹⁾. Die verschiedenartig abstrahierten Begriffe führen zu unterschiedlichen Zeichen, die eine Mehrdeutigkeit schaffen. Diese Mehrdeutigkeit könnte durch eine Vorprüfung ausgeräumt werden.

Dabei stets zu bedenken ist, daß der hier beschriebene Störfaktor seine "volle" Wirkung erst durch seine Kumulation mit anderen entfaltet, die dann die Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender scheitern läßt. Deshalb erscheint es nicht angemessen, den bezeichneten Prüfungsschritt als hypertrophisch hinwegzudenken.

III. Gebot der Vorprüfung beim Einsatz unilateraler Zeichen

Jede Fachsprache enthält Zeichen und Zeichenverbindungen, die sich von anderen Fachsprachen und dem Umgangssprache unterscheiden. Wir wollen sie deshalb unilaterale Zeichen nennen. Eine solche Fachsprache ist auch die Rechtssprache ²⁾, die der semantischen Verwirklichung der Steuerrechtsnormen dient.

Der Gebrauch bestimmter Zeichen aus einer Fachsprache weist den Zeichenbenutzer als Kenner der Fachmaterie aus. Soweit dieser in der Kommunikation mit einem Nichtfachmann unilaterale Zeichen verwendet, indizieren sie Störfaktoren der Kommunikation, da die Codemengen von Sender und Empfänger nicht zwingend Teilmengen bilden. Es erscheint eher wahrscheinlich, daß der Nichtfachmann die pragmatische Dimensionen zu den Fachobjekten nicht kennt.

In geschriebenen Steuerrechtsnormen können unilaterale Zeichen aus der Rechts- und der Wirtschaftssprache auftreten.

Beispiele aus der Rechtssprache sind etwa:

-
- 1) vgl. dazu oben S. 58;
 - 2) Petöfi-Podlech-Savigny, Fachsprache - Umgangssprache; Seibert, Zur Fachsprache in der Juristenausbildung;

- "die Ausschüttung vorgenommen hat"
- "die Steuer entrichtet hat"

anstelle dieser substantivischen Ausdrucksform sind in der Umgangssprache die verbalen Ausdrucksformen gebräuchlicher ¹⁾. Anstelle der genannten Zeichen würde man die Zeichen

- "ausgeschüttet hat" und
- "versteuert hat"

gebrauchen.

Unilaterale Zeichen aus der Wirtschaftssprache sind in den Teilen I - III des KStG 1977 nicht beispielhaft nachzuweisen. Diese Tatsache indiziert, daß die Transformation dieser Rechtsnormen aus der Wirtschaftssprache gelungen ist. Demgegenüber werden wir uns in der Kritik am IV. Teil des KStG 1977 ausführlich mit diesem Zeichengebrauch zu befassen haben.

Damit Kommunikationsstörungen durch den Gebrauch unilateraler Zeichen vermieden werden können und zudem die Transformation aus der Wirtschaftssprache als gelungen betrachtet werden kann, empfiehlt sich das Gebot der Vorprüfung beim Einsatz unilateraler Zeichen zu beachten.

IV. Verbot der Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen

Ein weiteres Problem, das sich für die Kommunikation aus dem Transformationsprozeß ergibt, ist die Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen. Dabei ist jedoch zu beobachten, daß die mathematischen Angaben ihre Aussagefähigkeit und Anschaulichkeit verlieren, wenn sie durch Sprachzeichen ausgedrückt werden. Diese Beobachtung ist an folgendem Beispiel zu belegen:

§ 21

Beitragsrückerstattungen

(1) Beitragsrückerstattungen, die für das selbstabgeschlossene Geschäft auf Grund des Jahresergebnisses oder des versicherungstechnischen Überschusses gewährt werden, sind abziehbar

1. In der Lebens- und Krankenversicherung bis zu dem nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Jahresergebnis für das selbstabgeschlossene Geschäft, erhöht um die für Beitragsrückerstattungen aufgewendeten Beträge, die das Jahresergebnis

1) vgl. Müller, Handbuch S. 102; Baden, in: Rödиг-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 99; Schulz von Thun, in: Rödиг (Hrsg.), Studien S.432; .

gemindert haben, und gekürzt um den Betrag, der sich aus der Auflösung einer Rückstellung nach Absatz 2 Satz 2 ergibt, sowie um den Nettoertrag des nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzenden Betriebsvermögens am Beginn des Wirtschaftsjahrs. Als Nettoertrag gilt der Ertrag aus langfristiger Kapitalanlage, der anteilig auf das Betriebsvermögen entfällt, nach Abzug der entsprechenden abziehbaren und nichtabziehbaren Betriebsausgaben;

2. in der Schaden- und Unfallversicherung bis zur Höhe des Überschusses, der sich aus der Beitragseinnahme nach Abzug aller anteiligen abziehbaren und nichtabziehbaren Betriebsausgaben einschließlich der Versicherungsleistungen, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten ergibt. Der Berechnung des Überschusses sind die auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Beitragseinnahmen und Betriebsausgaben des einzelnen Versicherungszweigs aus dem selbstabgeschlossenen Geschäft für eigene Rechnung zugrunde zu legen.

Die sprachlichen Ausdrucksformen der mathematischen Formeln erschweren die Bedeutungsfindung in einer zusätzlichen Art und Weise. Der Gesetzesanwender ist verpflichtet, die Sprachzeichen in mathematische Zeichen rückumzusetzen, nachdem er zunächst die Sprachzeichen decodiert hat. Dabei ist zu berücksichtigen, daß der Gesetzesanwender beim Codieren der mathematischen Information Gefahr läuft, nicht die geeigneten Sprachzeichen zu finden. Störfaktoren des Kommunikationsprozesses könnten ausgeschaltet werden, wenn man sofort die mathematischen Formeln in der Gesetzessprache benutzen würde. Ein Ansatz dazu besteht in § 32 c EStG. Diesem Vorbild ist zu folgen. Es ist daher das Verbot der Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen für die juristische Steuertechnik aufzustellen ¹⁾.

V. Verbot der Fiktion als Sprachzeichen

Als weiterer Störfaktor in der Kommunikation ist die Fiktion zu untersuchen. Anlaß zu der Untersuchung gibt die Tatsache, daß die Fiktion überwiegend negativ bewertet wird:

- "als Fehlgriff der Rechtsordnung" ²⁾,
- "als Bankrotterklärung der Wissenschaft" ³⁾,
- "als schädliche Entgleisung" ⁴⁾,
- "als Krücke des Denkens" und

1) i.d.S. Kindermann, Ministerielle Richtlinien S. 39;

2) so Crome, System S. 108;

3) so Bülow, in: AcP Bd. 62,7 ;

4) dazu Kelsen, in: Annalen der Philosophie S. 632;

- "als ein Ausdruck der unzulänglichen Bewältigung
eines Rechtsgedankens" ¹⁾

Jedoch sollen bei diesem Überblick nicht die positiven Werturteile vergessen werden. Die Fiktion wird auch als "unser täglich Brot" ²⁾ und als "elementare Lebensnotwendigkeit" ³⁾ erachtet.

In Anbetracht dieser Wertungsvielfalt beginnen wir mit einer Einführung in das Phänomen der Fiktion, bevor wir ihren Unwert an Beispielen aus dem KStG diskutieren.

1. Einführung in das Phänomen der Fiktion

Der Begriff der Rechtsfiktion ist vom ontologischen Begriff der Fiktion zu unterscheiden, dem wir uns kurz zuwenden wollen. Ausgehend vom Sprachverständnis umfaßt der ontologische Begriff der Fiktion die Annahme eines Nichtwirklichen ⁴⁾. Das Nichtwirkliche entsteht durch einen heuristischen Bewußtseinsprozeß, bei dem einem "Meinbaren" ein Sein als "Gemeintes" verliehen wird ⁵⁾. Diese Vorstellung gründet auf der Erkenntnis der Phänomenologie, daß es beim Meinen eines Gegenstandes auf dessen außerbewußtes Wirklichsein gar nicht ankomme ⁶⁾. Dieser Denkprozess schafft eine Pseudowirklichkeit, die bei der Fiktion als Ansichtsbestand behandelt werden kann ⁷⁾. Die Fiktion ist also isolierte Wirklichkeit. Bei ihr hat das Sein des Meinbaren keine Beziehung zum Sein des Gemeinten ⁸⁾. Darin unterscheidet sie sich von der Hypothese, die auch die Annahme eines Nichtwirklichen ist. Jedoch geht die Hypothese als Annahme auf das Wirkliche ⁹⁾, denn sie zielt im Unterschied zur Fiktion auf ein Urteilsverhältnis ab, dem sich die Fiktion gerade entziehen will. Der Sinn einer Fiktion ist die gewollte Identifikation mit dem Nichtidentischen zu einem bestimmten Zweck ¹⁰⁾.

1) so Jhering, Geist des römischen Rechts, S. 288;

2) so Krückmann, in: ZStW Bd. 37, 362;

3) dazu Mallachow, in: Bausteine der Philosophie des Als-Ob S. 114;

4) dazu Bangemann, Bilder und Fiktionen, S. 42 m.w.N.;

5) so Löringhoff, Logik S. 54;

6) dazu Husserl, Logische Untersuchungen S. 373;

7) ebenso Bangemann, Bilder und Fiktionen S. 11;

8) vgl. Löringhoff, Logik S. 54;

9) so Vaihinger, Philosophie des Als-Ob S. 144;

10) so Bangemann, Bilder und Fiktionen S. 48;

Im Gegensatz zur Fiktion im allgemeinen versteht man unter der Rechtsfiktion zum einen theoretische Hilfsvorstellungen in der Rechtswissenschaft sowie bestimmte Denk- und Sprachbilder des Gesetzesverfassers. Die Rechtsfiktion ist also der Oberbegriff für diese theoretischen Hilfsvorstellungen in der Rechtssprache allgemein und den Gesetzesfiktionen in der Rechtssprache im besonderen.

Wenn also die Gesetzgebungstechnik von einer Fiktion spricht, so meint sie stets die Gesetzesfiktion, der wir uns im folgenden ausschließlich zuwenden wollen ¹⁾. Betrachten wir nun diese Ausdrucksform an einigen Beispielen, so lassen sich verschiedene Arten unterscheiden.

Überwiegend werden Fiktionen von den Sprachzeichen "gilt oder gelten" oder "gilt oder gelten sinngemäß" oder "gilt oder gelten entsprechend" getragen.

Die Fiktion ist in dieser Art "eine abbrevierende Ausdrucksweise" ²⁾, eine besondere Form einer Verweisung ³⁾, da sie gleichfalls eine ökonomische Funktion hat. Jedoch verlangt der Gesetzgeber vom Gesetzesanwender dabei nicht die Bezugnahme zweier Zeichenmengen, sondern ihre Gleichsetzung bei erkennbarer Ungleichheit ⁴⁾. Dadurch werden zwei verschiedene Tatbestände normativ gleich bewertet, obwohl ihre tatsächliche Ungleichheit unverkennbar ist.

Dennoch ist die Gesetzesfiktion in dieser Art keine echte Fiktion ⁵⁾. Sie ist weder eine willkürliche Vergewaltigung der Realität, noch eine Identifikation des Nichtidentischen und erfüllt damit nicht die Elemente des ontologischen Fiktionsbegriffes. Ursache dessen ist die Tatsache, daß Steuerrechtsnormen nicht entgegen der Wirklichkeit behaupten, sondern daß sie eine bestimmte Belastungsentscheidung ex cathedra anordnen.

-
- 1) dazu Meurer, in: Rödиг (Hrsg.), Studien S. 281; im Steuerrecht: Spitaler, in: StbJb 1958/59, 409; Meßmer, in: StbJb 1977/78, 65;
 - 2) so Kelsen, in: Annalen der Philosophie S. 638; ebenso Esser, Wert und Bedeutung S. 26;
 - 3) vgl. dazu oben S. 67;
 - 4) ebenso Esser, a.a.O. S. 26; Karpen, Die Verweisung S. 24; Larenz, Methodenlehre S. 246; Meurer, in: Rödиг (Hrsg.), Studien S. 283;
 - 5) ebenso Esser für die Fiktionen im Zivilrecht, a.a.O. S. 26, 37, 45; Kelsen, a.a.O. S. 638;

Diese imperativistischen Sollenssätze erheben keinen Anspruch auf Wahrheit, wie wir in der Grundlage zur juristischen Steuertechnik gesehen haben, sondern allenfalls auf soziale Gerechtigkeit ¹⁾. Die Steuerrechtsordnung kann sich also durch die willkürliche Gleichbehandlung der durch sie geschaffenen ungleichen Tatbestände nicht in Widerspruch setzen. Die Steuerrechtsnormen gestalten nicht die Realität, sondern sie knüpfen lediglich an diese an. Die beschriebene Art der Fiktion ist deshalb als unechte Fiktion zu bezeichnen.

Die unechte Fiktion erscheint in den Teilen I - III des KStG 1977 in verschiedenen Modalitäten. So lautet z.B. § 13 Abs. 6 :

- "... , so ist § 17 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden."

Nach dem Sprachbild verlangt der Gesetzesverfasser von dem Gesetzesanwender die ergänzende Bezugnahme zweier Zeichenmengen. Unter Berücksichtigung des Regelungszweckes muß man jedoch zu der Auffassung gelangen, daß eine tatbestandsmäßige Ergänzung dieser Regelung gar nicht möglich ist. Das EStG stellt auf die Veräußerung von Anteilen ab. Bei der sogenannten Entstrickung liegt jedoch keine Anteilsveräußerung vor. Folglich kann es sich nicht um eine Verweisung, sondern nur um eine unechte Fiktion handeln, mit der der Gesetzesverfasser die Gleichbehandlung dieser ungleichen Tatbestände erreichen will.

Eine weitere Modalität einer Gesetzesfiktion beinhalten die nachfolgenden Beispiele in § 8 Abs. 1 und in § 9 Nr. 3a :

- "Was als Einkommen gilt" ,

- "als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt"

Mit Hilfe der Fiktion wird in solchen Fällen eine Legaldefinition zu einem bestimmten Zweck geschaffen. Der Gesetzesverfasser bemüht sich, mit diesen Sprachzeichen einen Begriff neu zu definieren bzw. von einem geübten Sprachgebrauch abzuweichen. Er geht dabei davon aus, daß ein Begriff in anderen Zusammenhängen eine andere Bedeutung hat, möchte ihm aber für ein besonderes Gesetz eine besondere Bedeutung zuweisen. Die dabei benutzten Sprachzeichen tragen keine echten Fiktionen, da auch sie

1) vgl. dazu oben S. 40;

nicht die begrifflichen Elemente des ontologischen Fiktionsbegriffes erfüllen. Die Fiktion soll nur die Funktion einer Definition erfüllen und wird deshalb als "definitorische Fiktion" bezeichnet ¹⁾.

Im Gegensatz zu diesen unechten Fiktionen, dessen Sprachzeichen auf eine echte Fiktion hindeuten, enthält das nachfolgende Beispiel eine echte Fiktion, obwohl diese an der Sprachform nicht zu erkennen ist. Bei der Regelung der genossenschaftlichen Rückvergütungen in § 22 heißt es:

"Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder sind nur insoweit als Betriebsausgaben abziehbar, als die dafür verwendeten Beträge"

Der Normbefehl "Rückvergütungen sind als Betriebsausgaben abziehbar" bedingt die gedankliche Gleichsetzung von Ungleichen, nämlich Betriebsausgaben mit Rückvergütungen als Gleichem. Mit dem Objekt "Rückvergütungen" wird ein Meinbares geschaffen, das zu dem Gemeinten, nämlich den Betriebsausgaben, keine Beziehung hat.

Rückvergütungen und Betriebsausgaben sind aliud.

Betriebsausgaben sind jede Art von Bonus oder Skonti, auch wenn sie nach Abschluß der Geschäfte erstattet werden ²⁾. Folglich sind die sogenannten Rückvergütungen an Nichtmitglieder einer Genossenschaft Betriebsausgaben ³⁾. Demgegenüber können Rückvergütungen an Genossenschaftler keine Betriebsausgaben sein ⁴⁾. Es handelt sich dabei um die Verteilung von Einkommen und damit um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Die Gleichsetzung von Betriebsausgaben und Rückvergütungen weisen die zur Fiktion gehörenden Merkmale auf. Nämlich den inneren Widerspruch, die logische Unmöglichkeit und eine gewaltsame Annahme bzw. eine willkürliche Abweichung von der Wirklichkeit ⁵⁾. Es ist nicht einzusehen, warum Rückvergütungen an Genossenschaftler als Betriebsausgaben das Einkommen mindern können, während z.B. verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter einer GmbH gemäß § 8 Abs. 3 KStG das Einkommen nicht mindern.

1) vgl. Esser, Wert und Bedeutung S. 88;

2) vgl. Lange, Lehrbuch S. 139;

3) vgl. so ausdrücklich KStDv 1968 § 35;

4) ebenso: BFH vom 10.12.1975, BStBl. 1976 II S. 351; zum Meinungsstand im übrigen: Hermann-Heuer, Kommentar zu § 23a KStG 1975;

5) dazu Bangemann, Bilder und Fiktionen S. 44, 69;

Der Zweck dieser Identifikation des Nichtidentischen ist der Wille des Steuergesetzgebers, nachdem zwar verdeckte Gewinnausschüttungen grundsätzlich das Einkommen nicht mindern, aber für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften aus agrarpolitischen Gründen eine Ausnahme gemacht werden soll. Obwohl der Gesetzgeber sein Dogma nicht aufgeben möchte, durchbricht er es heimlich mit Hilfe einer sogenannten dogmatischen Fiktion ¹⁾.

In enger Beziehung zur dogmatischen Fiktion steht die historische als weitere Art der echten Fiktion. Für diese Art gibt es in den Teilen I - III des KStG 1977 kein anschauliches Beispiel. Dennoch wollen wir es nicht versäumen, diesen Typus bei der Einführung zu beschreiben, da er für das neue Anrechnungsverfahren im KStG 1977 von grundlegender Bedeutung ist .

Es ist vielfach zu beobachten, daß die Rechtswissenschaft und die Gesetzgebung den sich verändernden Determinanten des Sozialgeschehens nachhinken. Erst wenn sich die sozialen Verhältnisse geändert haben, überlegt man, ob und wie eine normative Korrektur angebracht ist. Obwohl die neuen Tatbestände nicht mehr den alten entsprechen, behandelt man dennoch die neuen wie die alten. Dabei bemüht man sich, an der alten Denkbasis festzuhalten, durchbricht sie aber heimlich mit Hilfe der Fiktion. Esser hat diesen Vorgang anschaulich mit den Worten beschrieben, man sei bemüht, "den neuen Wein in alte Schläuche zu füllen" ²⁾.

2. Unwert der Gesetzesfiktion für die juristische Steuertechnik

Die Einführung in das Phänomen der Fiktion zeigte, daß die Gesetzesfiktion in vielfältiger Weise Eingang in die Praxis der Gesetzgebung gefunden hat. Zugleich wurde mit der Beschreibung der verschiedenen Arten deutlich, daß diese Gesetzgebungstechnik in ganz erheblichem Maße intellektuelle Anforderungen an den Gesetzesanwender stellt. Im Rahmen der nachfolgenden beispielhaften Untersuchung wollen wir belegen, daß die

1) so Jhering, in: Annalen der Philosophie S. 229;
vgl. Esser, Wert und Bedeutung, S. 92, 149, 175;

2) so Esser a.a.O., S. 207;

Fiktion ein Störfaktor der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender im Steuerrecht ist, der vermieden werden kann.

Beginnen wir die Diskussion mit den unechten Fiktionen an der Regelung der Steuersätze in § 23 ¹⁾.

Die Fiktionen werden in diesem Beispiel von den Sprachzeichen getragen "Satz 1 gilt nicht" bzw. "Absatz 2 gilt entsprechend". Mit der Angabe Satz 1 bzw. Absatz 2 enthält die Fiktion eine Ortsangabe. Darin stimmt die Fiktion mit der Verweisung überein, die ebenfalls eine Ortsangabe enthält. Darüberhinaus bedeuten die Zeichen "gilt nicht" bzw. "gilt entsprechend", daß die bekannte semantische Dimension einer vorgegebenen Zeichenmenge zu einem bestimmten Zweck abgeändert wird. Im Unterschied zur Verweisung hat der Gesetzesanwender Zeichenmengen nicht nur zu addieren oder zu subtrahieren, sondern darüberhinaus die Bedeutung der einzelnen Mengen zu werten.

Diese Wertung erfordert in einem größeren Maße die gedankliche Mitarbeit des Gesetzesanwenders bei dieser Gesetzgebungstechnik, als bei einer Verweisung. Die besondere Schwierigkeit dieses denkpsychologischen Verfahrens besteht darin, daß die "Bedeutung" der Zeichenmengen gleich ist und sie trotzdem ungleich behandelt werden sollen.

In unserem Beispiel muß ein Gesetzesanwender folgende gedankliche Überlegungen nachvollziehen: Zunächst muß er die Bedeutung der Zeichenmengen von § 23 Abs. 2 decodieren. Dadurch erfährt er, daß Stiftungen einem Steuersatz von 50% unterliegen. Dann hat er die Zeichenmengen von § 23 Abs. 2 Satz 2 zu decodieren. Dort erhält er die Ortsangabe Satz 1 und die Anweisung "gilt nicht". Aufgrund dieser Anweisung hat er die bestehende semantische Dimension wieder aufzuheben. Dann kann er als Bedeutung dieser Zeichen den Satz decodieren, daß Stiftungen des privaten Rechts nicht einem Steuersatz von 50% unterliegen. Die eigentliche Bedeutung der Fiktion erkennt er jedoch erst dann, wenn er nun die Zeichenmengen in Beziehung setzt. Da zu den Stiftungen auch die privaten Stiftungen gerechnet werden, muß er erkennen, daß diese Gesetzgebungstechnik bewirkt, daß zwar öffentlich-rechtliche Stiftungen einem privilegierten Steuersatz von 50%, private Stiftungen jedoch einem Steuersatz von 56% unter-

1) vgl. den Gesetzestext S. 52;

liegen. Die Analyse dieser Gesetzgebungstechnik zeigt, daß eine Fiktion für den Gesetzesanwender in der Form der Kurzverweisung eine Ortsangabe enthält verbunden mit dem Befehl, eine bestehende semantische Dimension zu ändern. Im Gegensatz zur Verweisung verlangt sie eine stärkere gedankliche Mitarbeit. Wenn ein Gesetzesanwender mit diesem gedanklichen Verfahren nicht vertraut ist, muß er die Fiktion als unabänderliche Tatsache hinnehmen. Dabei besteht die Gefahr, daß er ihre "letzte Bedeutung" gar nicht erkennt. Zudem kann nicht ausgeschlossen werden, daß manche Gesetzesverfasser eine Fiktion zur bewußten oder unbewußten Täuschung des Gesetzesanwenders benutzen. In Anbetracht dieser Intentionen und Gefahren muß mit Kommunikationsstörungen gerechnet werden, so daß sich die Fiktion für die juristische Steuertechnik als unbrauchbar erwiesen hat. Sie ist durch eine klare Verweisung zu ersetzen ¹⁾.

In unserem Beispiel ist also zu empfehlen, für das KStG nicht mehr von einem Regelsteuersatz auszugehen, sondern den Gesetzesanwender im Gesetzestext darüber aufzuklären ²⁾, daß auch das neue Körperschaftsteuergesetz sieben verschiedene Steuersätze aufweist.

Wenden wir uns nun dem Unwert der definitorischen Fiktion zu. Dabei erhält der Gesetzesanwender den Befehl, einen bestimmten Begriff in einem Gesetzestext nur mit den angegebenen inhaltlichen Elementen zu füllen. Die Fiktion bedeutet dabei, daß eine begriffliche Neuuzuweisung vorgenommen wird. Aufgrund unserer Untersuchungen zu den Steuerrechtsbegriffen wissen wir, daß solche begrifflichen Neuuzuweisungen zwar nicht erwünscht, aber möglich sind, da zum derzeitigen Stand der Wissenschaft keine logische Begrenzung der sprachlichen Zuweisung besteht. Eine begriffliche Neuuzuweisung kann deshalb auch ohne Fiktion erfolgen. Die definitorische Fiktion ist damit entbehrlich. Da sich diese Gesetzesfiktion bereits aus logischer Sicht erübrigt, sollte sie in der juristischen Steuertechnik vermieden werden, damit jede mögliche Störung der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender im Steuerrecht ausgeschaltet wird.

-
- 1) so Esser, Wert und Bedeutung S. 48; Karpen, Die Verweisung S. 24; Wolff, Die Gesetzessprache S. 167; Meurer, in: Rödiger (Hrsg.), Studien S.290;
- 2) vgl. die Ausbildungsliteratur bei Lange, Lehrbuch S. 147; s.a. Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 359;

Bei den echten Fiktionen beschränken wir unser Unwerturteil auf die dogmatische Fiktion. Eine Erörterung der historischen Fiktion bleibt der Kritik am Anrechnungsverfahren des neuen Körperschaftsteuergesetzes vorbehalten, wo sich in ausreichendem Maße anschauliche Beispiele für eine Diskussion anbieten.

Um den Unwert einer dogmatischen Fiktion zu illustrieren, greifen wir noch einmal das Beispiel der genossenschaftlichen Rückvergütungen in § 22 auf. Bei der Erörterung der Fiktionsart haben wir bereits den notwendigen gedanklichen Prozess beschrieben, der zum Verstehen der Regelung erforderlich ist ¹⁾ und können somit darauf aufbauen. Dieses Beispiel gibt uns die Möglichkeit, zu einer eigenen steuerrechtstechnischen Betrachtung, so daß es dahin gestellt bleiben kann, ob die Vorwürfe Jherings und Essers zu Recht bestehen, die sie dem Gesetzgeber aufgrund ihrer Untersuchungen machten. Sie warfen ihm theoretisches Unvermögen vor, das auf Verantwortungsschwäche und Hilflosigkeit beruhe und letztlich dem Ziel diene, die einmal gefundene Ordnung ängstlich zu behüten ²⁾.

In den Grundlagen zu unserer juristischen Steuertechnik gingen wir von der Annahme aus, daß die Steuerrechtsordnung durch eine Transformation finanzwissenschaftlicher Modelle entsteht ³⁾. Diese Modelle enthalten Belastungsentscheidungen und steuertechnische Verfahren, um die Belastung im Einzelfall zu konkretisieren. Die Steuerbelastung von bestimmten Beträgen kann unterschiedlich sein. Während z.B. das Abzugsgebot der Betriebsausgaben die Belastung mindert, wird diese durch das Abzugsverbot der verdeckten Gewinnausschüttungen erhöht. Mit dieser Entscheidung nimmt der Steuergesetzgeber nicht für sich in Anspruch, wahr entschieden zu haben, sondern nur eine sozial gerechte Entscheidung getroffen zu haben. Da das Maß der sozialen Gerechtigkeit durch die Mehrheitsverhältnisse des demokratisch legitimierten Gesetzgebers bestimmt wird, ist es im Einzelfall möglich, von der festgelegten Ordnung eine Ausnahme zu machen. Eine solche Ausnahme wurde für die Genossenschaften in § 22 gemacht. Sie können im Gegensatz zu anderen Steuerpflichtigen verdeckte Gewinnausschüttungen einkommensmindernd abziehen. Da die zuerst

1) vgl. S. 88;

2) vgl. Jhering, in: Annalen der Philosophie S. 229;
Esser, Wert und Bedeutung S. 92;

3) vgl. oben S. 38 ff.;

aufgestellte Belastungsentscheidung nicht den Anspruch auf Wahrheit erhebt, ist es möglich, davon im Einzelfall, wie hier z.B. aus agrarpolitischen Gründen, davon abzuweichen, ohne sich in Widerspruch zu setzen. Hinzu kommt, daß die Richtigkeit der einmal getroffenen Belastungsentscheidung zum derzeitigen Stand der finanzwissenschaftlichen Steuertechnik nicht mathematisch und logisch nachweisbar ist, so daß die zweite Entscheidung mit der ersten nicht im logischen Widerspruch stehen kann. Da die Identität der ersten Belastungsentscheidung nicht zwingend ist, bedarf es keiner Fiktion, um einer vermeintlichen Nichtidentität zu entgehen. Das gesetzgebungstechnische Mittel der Fiktion ist also zum derzeitigen Stand der Steuerwissenschaften nicht erforderlich.

Im übrigen liegt der gesamten Steuerrechtsordnung bereits eine Hypothese zugrunde, nämlich die Annahme der Regelungsbedürftigkeit des Steuerrechts¹⁾. Infolge dieser Grundannahme muß logischerweise auch die Ausgestaltung einzelner Determinanten auf diese Annahme fußen. Da dies im grundsätzlichen der Fall ist, erübrigt sich eine Annahme des Nichtwirklichen, durch das Sprachzeichen der Fiktion im Einzelfall. Fiktionen erscheinen in Steuergesetzen auch aus diesem Grunde nicht zwingend erforderlich.

Die Untersuchung über die Elimination von Störfaktoren der Kommunikation zeigte, daß ein unrationaler Gebrauch der Sprachzeichen im allgemeinen und der Fiktion als Zeichen im besonderen Kommunikationsstörungen indizieren. Diese Störfaktoren sind nicht "therapieresistent"²⁾, sondern können durch mehr Rationalität bewältigt werden. Deshalb sind für den allgemeinen Gebrauch der Sprachzeichen folgende Regeln zu beachten:

1. Gebot der Vorprüfung der Lokation der Zeichen,
2. Gebot der Vorprüfung der Polyfunktionalität der Zeichen,
3. Gebot der Vorprüfung beim Einsatz unilateraler Zeichen,
4. Verbot der Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen,
5. Verbot der Fiktion als Sprachzeichen.

1) vgl. oben S. 38;

2) vgl. zu den sonstigen "Verständnishemmern": Baden, in: Rödiger-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 100; ders., Gesetzgebung S. 69;

C. Regeln für die Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer

Wenden wir uns abschließend dem dritten Schritt unseres methodischen Ansatzes für eine juristische Steuertechnik zu. Dabei wollen wir eine Methode aufzeigen, die die Bedeutungsfindung der Sprachzeichen fördern bzw. den Informationsfluß hilfreich gestalten kann. Wir haben unseren Ansatz in diesem Zusammenhang auf die Gestaltung der Gesetzessystematik und den Einsatz von Legaldefinitionen beschränkt, die nachfolgend zu diskutieren sein werden.

I. Regeln für die Entstehung einer Gesetzessystematik im Steuerrecht

1. Einführung in die Technik des äußeren Systems

Als Gesetzessystematik bezeichnet man die planmäßige Ordnung einer Regelungsmaterie. Sie wird aufgrund bestimmter Prinzipien so geordnet, daß die Gesamtregelung eine Einheit bildet und damit frei von Lücken, Überschneidungen und Widersprüchen ist ¹⁾. Eine planmäßige Ordnung entsteht entweder als Folge eines inhaltlichen Systems oder als Folge einer Gruppierung und Numerierung der vorgegebenen Fakten ²⁾. Zum derzeitigen Stand der Steuergesetzgebung ist ein geschlossenes inneres System der Steuergesetze nicht erkennbar ³⁾. Als Hilfsmittel der juristischen Steuertechnik verbleibt deshalb für eine Gesetzessystematik nur der Weg, die vorgegebenen Fakten zu gruppieren und numerieren.

Die Gestaltung der Gesetzessystematik ist für die Bedeutungsfindung von besonderem Wert. Die rechtswissenschaftliche Methodenlehre des Verstehens mißt der Gesetzessystematik neben dem reinen Wortlaut und dem Zweck sowie der Entstehungsgeschichte eines Gesetzes besondere Bedeutung zu ⁴⁾. Darin ruht die zutreffende Erkenntnis, daß die Topographie der Zeichen,

1) i.d.S. H.W. Müller, Handbuch S. 41,54; Wolff, Gesetzessprache S. 102; Zitelmann, Kunst der Gesetzgebung, S. 14; Noll, Gesetzgebungslehre S. 202; Tipke, Steuerrecht S. 13;

2) vgl. im einzelnen Noll, Gesetzgebungslehre S. 211;

3) ebenso Bayer, in: BB 1975, 569; Tipke, Steuerrecht S. 13; Mösbauer, in: BB 1975, 574;

4) vgl. Larenz, Methodenlehre S. 307;

d.h. die Anordnung der Gesetzessprache in einem Gesetzestext ein wesentlicher Hinweis auf die Bedeutung der einzelnen Zeichen ist. Um solche Hinweise rational zu schaffen, muß bekannt sein, welche Ordnung der Gesetzesanwender erwartet. Wenn diese Frage beantwortet ist, ist zu erörtern, wie diese Ordnung dem Gesetzesanwender besonders transparent gemacht werden kann. Nachfolgend werden wir an einigen Beispielen aus den Teilen I - III des KStG 1977 untersuchen, in welcher Weise diese Zielvorstellungen realisiert werden können.

2. Einige Regeln für den rationalen Gebrauch der Gesetzes-systematik

a) Gebot der informatorischen Sachlichkeit

Für einen Gesetzesanwender hat ein Gesetz in erster Linie informatorischen Charakter ¹⁾. Das äußere System eines Gesetzes wird also nur dann die Bedeutungsfindung der einzelnen Zeichen fördern, wenn das System dem Informationsbedürfnis entspricht. Der Gesetzesverfasser hat deshalb zu klären, was den Steuerpflichtigen in einem Steuergesetz interessiert. Daraus leitet sich das Gebot der informatorischen Sachlichkeit ab. Die Erfahrung lehrt, daß ein Gesetzesanwender im Steuerrecht an eine Steuer gewisse Fragen hat ²⁾ :

1. Wer ist nach diesem Gesetz steuerpflichtig und wer ist u.U. von der Steuerpflicht befreit?
2. Was ist nach diesem Gesetz zu versteuern und was nicht?
3. Wie soll das "was" ermittelt werden?
4. Welcher Betrag ist als Steueranteil zu bezahlen?
5. Wie wird die Finanzverwaltung vorgehen?

Die begrifflichen Elemente des Steuertatbestandes ³⁾ entsprechen den Antworten dieses Fragenkataloges. Dabei zielt die erste Frage auf die Steuerpflicht, die zweite auf das Steuerobjekt, die dritte auf die Zu-rechnung, die vierte auf den Steuersatz und schließlich die fünfte Frage auf die Veranlagung zur Steuer ab.

-
- 1) vgl. Zitelmann, Die Kunst der Gesetzgebung S. 17; Noll, Gesetzgebungslehre S. 204; Baden, Gesetzgebung S. 236;
2) ebenso Ball, Vom neuen Weg, S. 33; vgl. auch Schulz, in: BB 1978, 1261, 1262; Noll, a.a.O., S. 222;
3) vgl. dazu Tipke, Steuerrecht S. 118 m.w.N.;

Vergleicht man die bestehende Ordnung im KStG 1977 mit dem Gebot der informatorischen Sachlichkeit, so entdeckt man noch manche Verbesserungsmöglichkeit.

Zwar wird mit §§ 1 und 2 eine Antwort auf die Frage nach der Steuerpflicht gegeben, jedoch werden die Steuerpflichtigen zusätzlich in beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige unterteilt. An dieser Unterteilung ist der Steuerpflichtige nicht interessiert, da sie keine Antwort auf seine Frage ist. Bedenken erheben sich auch gegen den Wortlaut von § 1 Abs. 2:

- "Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte."

Mit der ersten Rechtsnorm des Körperschaftsteuergesetzes wird überwiegend eine Antwort nach der Steuerpflicht gegeben. Die genannte Formulierung greift bereits auf die zweite Frage über, so daß sich der Antwortenkatalog überschneidet. Durch § 1 KStG erfährt der Gesetzesanwender nicht nur, wer steuerpflichtig ist, sondern auch was der Steuerpflicht unterliegt, nämlich sämtliche Einkünfte. Der Gesetzesanwender erhält so an dieser Katalogstelle eine Information, die er hier gar nicht erwartet und die infolgedessen die Kommunikation erschweren muß. Demgegenüber werden die weiteren Antworten auf die zweite Frage nach dem Steuerobjekt erst in den §§ 7 ff. gegeben.

Auch die nächsten Beispiele für die Frage nach der Zurechnung in § 8 Abs. 5 und 6 sowie § 22 zeigen, daß eine Nichtbeachtung des aufgestellten Gebotes erhebliche Kommunikationsstörungen verursacht. Das zweite Beispiel haben wir bereits eingehend bei den Fiktionen gewürdigt ¹⁾, so daß wir uns bei der Lektüre auf das erste beschränken können:

(5) Gewinne aus Anteilen an einem nicht steuerbefreiten Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Eine mittelbare Beteiligung steht der unmittelbaren Beteiligung gleich.

(6) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.

1) vgl. oben S. 88 ;

In dem ersten Beispiel bedeuten die Zeichen "bleiben außer Ansatz", daß diese Einkommensteile nicht ermittelt werden. Infolgedessen sind diese Einkommensbeträge nicht steuerpflichtig. Da dieser Regelungszusammenhang eine Antwort auf die Frage nach der Zurechnung gibt, enthält er mit dem vorgenannten Beispiel zugleich eine Antwort auf die Frage nach dem Steuerobjekt. Denn wenn Beträge nicht ermittelt werden, dann können sie logischerweise nicht Steuerobjekt sein.

In dem zweiten Beispiel bedeutet die Zeichenfolge "sind als Betriebsausgaben abziehbar", daß der Gesetzesanwender angewiesen wird, wie das Einkommen zu ermitteln ist. Damit gibt dieser Regelungszusammenhang eine Antwort auf die Frage nach der Zurechnung. Bei der Analyse der Fiktion konnten wir nachweisen, daß die genossenschaftlichen Rückvergütungen den Betriebsausgaben gleichgestellt sind ¹⁾.

In Wirklichkeit liegt hier eine erlaubte verdeckte Gewinnausschüttung vor, d.h. bestimmte Beträge sind erlaubtermaßen nicht steuerpflichtig. Dieser Regelungszusammenhang beantwortet also zugleich die Frage nach dem Steuerobjekt, obwohl er überwiegend für die Frage nach der Zurechnung Informationen bereithält.

Damit nun die Gesetzessystematik des KStG dem Gebot einer informativ-sachlichen Sachlichkeit entspricht, empfiehlt sich folgender Aufbau:

1. Teil	Steuerpflicht	1. Teil	Steuerpflicht
2. Teil	Einkommen	2. Teil	Steuerobjekt
3. Teil	Tarif, Besteuerung bei ausländischen Einkünften	3. Teil	Zurechnung
4. Teil	Anrechnungsverfahren	4. Teil	Steuersätze - Steueranrechnung
5. Teil	Veranlagung	5. Teil	Veranlagung

1) vgl. oben S. 88, 92;

b) Gebot der informatorischen Zusammengehörigkeit

Die vorstehenden Überlegungen dienten dazu, den informatorischen Gehalt eines Personalsteuergesetzes zu rationalisieren. Nun ist die Frage zu untersuchen, wie dieser Inhalt dem Gesetzesadressaten auch visuell die Bedeutungsfindung erleichtern kann.

Dazu wollen wir zunächst das Gebot der informatorischen Zusammengehörigkeit diskutieren. Das bedeutet, daß sachliche Zusammenhänge auch in räumlicher Nähe zu ordnen sind ¹⁾. Dabei lehrt die Erfahrung, daß es die Bedeutungsfindung einzelner Zeichenmengen ganz erheblich erschwert, wenn sachlich zusammengehöriges an verschiedenen Orten geregelt ist. Was sachlich zusammengehört, ist im Wege der Abstraktion zu ermitteln.

Betrachten wir zu diesem Gebot den Befreiungskatalog des § 5, der infolge seiner Unregelmäßigkeiten als "verwilderter Garten" ²⁾ bezeichnet wird. Überprüfen wir einmal das Abstraktionsniveau der vorhandenen Begriffe, so treten in dieser Vorschrift verschiedene Rechtsnormarten hervor, die einen sachlichen Zusammenhang bilden und deshalb entsprechend zu ordnen sind.

Als erstes sind Finanzzwecknormen zu nennen. Sie umfassen die Nr. 1 und 2. Aufgrund dieser Rechtsnormen sind öffentlich-rechtliche Kreditinstitute von der Steuerpflicht befreit, deren Tätigkeit ihrem Wesen nach unmittelbar der Staatswirtschaft dient ³⁾.

Eine weitere Gruppe bilden Sozialzwecknormen mit unterschiedlichen Zielrichtungen in den Nr. 3-13 und 15. Danach werden juristische Personen befreit, die ihr vorhandenes Einkommen im Bereich der sozialen Fürsorge und der sozialen Vorsorge erzielen. Ferner sind solche Personen befreit, die Einkommen als kulturpolitische Einrichtung erzielen. Dabei sind die Berufsverbände und deren Vermögensverwaltungen zu nennen, die politischen Vereine und Parteien sowie alle Unternehmen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen ⁴⁾.

1) ebenso Wolff, Gesetzessprache S. 102; Noll, Gesetzgebungslehre S. 222;

2) so Hermann-Heuer, Kommentar zu § 5 KStG 1975, vgl. die Gruppierungsansätze bei Klunzinger, in H. Weber (Hrsg.), Einführung S. 837;

3) so Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 337;

4) Eine ausdrückliche Zweckanalyse fehlt in der Gesetzesbegründung. vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O. S. 337 ff.;

Gegenüber diesen auf sozial- und kulturpolitischen Entwicklungen gerichteten Rechtsnormen ist die in § 5 Abs. 1 Nr. 14 enthaltene auf eine wirtschaftspolitische Maßnahme im Bereich der Landwirtschaft gerichtet. Um landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften zu fördern, sind Unternehmen in dieser Rechtsform von der Steuer befreit ¹⁾.

In gleicher Weise - wie der gesamte Befreiungskatalog - kann mit Hilfe dieses Gebotes auch eine einzelne Regelung unter einem kommunikativen Aspekt überprüft werden. So weist die Regelung über die rechtsfähigen Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen sowie der rechtsfähigen Unterstützungskassen eine große Bedingungsvielfalt auf. Als Ergebnis einer Überprüfung würde sich eine zweigliedrige Struktur dieser Bedingungen zeigen:

1. Allgemeine Befreiungsvoraussetzungen für alle Kassen und
2. besondere Voraussetzungen des zulässigen Kassenvermögens für einzelne Kassen.

Das Gebot der informatorischen Zusammengehörigkeit ermöglicht also eine größere Übersichtlichkeit der vorhandenen Zeichenmengen und erleichtert damit das Decodieren dieser Zeichenmengen. Es öffnet auch den Weg, um inhaltliche Unklarheiten zu beseitigen, die ansonsten schon sprachlich verschüttet bleiben. So ist beispielsweise zu fragen, warum rechtsfähige Unterstützungskassen ihre Eignung als Sozialeinrichtung durch einen Geschäftsplan nachweisen müssen, obwohl sie als nichtaufsichtspflichtiges Versicherungsunternehmen keinen erstellen ²⁾. Unklar bleibt ferner, warum einer Pensionskasse eine zusätzliche steuerliche Zweckbindung des Vermögens auferlegt wird, obwohl diese Kasse bereits der Versicherungsaufsicht unterliegt und damit schon eine Zweckbindung des Vermögens besteht ³⁾.

1) Begr. zum Reg.E., in: a.a.O., S. 339;

2) vgl. dazu KStR 1977 Abschnitt 6 Abs. 13;

3) so Gutachten der Steuerreformkommission Teil IV Tz 383;

c. Gebot einer prägnanten und plastischen Topographie

Ein weiteres Mittel zur Förderung der Transparenz der Regelungsmaterie bietet das Gebot einer prägnanten und plastischen Topographie. Dabei ist an den Einsatz von prägnanten, treffenden Überschriften sowie von Rahmenformen gedacht.

Die Überschriften könnten als Leitlinien der Bedeutungsfindung eingesetzt werden. Voraussetzung ist, daß sie den Inhalt prägnant treffen und auf keine falschen Inhalte hinweisen. Diese Voraussetzung erfüllen die nachfolgenden Beispiele noch nicht mit letzter Konsequenz:

"Zweiter Teil: Einkommen",

"Dritter Teil: Tarif, Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen",

"§ 9 Abziehbare Aufwendungen",

"§ 10 Nichtabziehbare Aufwendungen".

Im zweiten Teil des KStG ist derzeit sowohl das Steuerobjekt als auch die Bemessungsgrundlage geregelt. Es wird also die Frage nach dem "Was" und die nach dem "Wie" beantwortet. Als gedankliche Fortsetzung der Überschrift des ersten Teils "Steuerpflicht", müsste die des zweiten bei einem informatorischen Aufbau "Steuerobjekt und Zurechnung" lauten, um dem genannten Gebot zu entsprechen.

Auch bei den weiteren Beispielen korrespondiert die Überschrift nicht mit dem Inhalt dieses Teils der Regelungsmaterie. Die Überschrift des dritten Teils mit dem Begriff "Tarif" ist ungenau. Im Gegensatz zu früheren Körperschaftsteuergesetzen enthält das KStG 1977 zwar mehrere Steuersätze, aber keinen fortschreitenden Tarif mehr ¹⁾. Die Abschaffung des Tarifs war gerade eine der wesentlichen Beiträge der Reform zur Vereinfachung des Steuerrechts ²⁾. Visuell wurde dieser Vereinfachungserfolg in der Überschrift nicht erkennbar.

Ein weiteres Hilfsmittel der Bedeutungsfindung könnten plastische Rahmenformen sein. Mit ihrer Hilfe soll der semantische Ausdruck von Steuerrechtsnormen unverändert erhalten bleiben, auch wenn sich in der schnelllebigen Steuerwirklichkeit die Inhalte ändern ³⁾. Als Diskussionsgrundlage

1) vgl. KStG 1975, in: BGBI 1975 I S. 1933 ff.;

2) vgl. Bericht des Finanzausschusses, in: BT-Drucks. 7/5310;

3) ebenso Tipke, in: StuW 1976, 296;

benutzen wir eine Regelung mit großer Bedingungsvielfalt, nämlich die Sondervorschriften der Organschaft. Dabei sind die einzelnen Bedingungen als gedankliche Objekte lediglich semantisch aufgereiht, wobei die Überschaubarkeit der Zeichenmengen verloren geht mit der Konsequenz, daß Kommunikationsstörungen nicht ausgeschlossen werden können. Wir empfehlen deshalb eine neue Rahmenform, die sich aus drei Teilen zusammensetzen soll.

Sie beginnt mit einem Rechtssatz als subsumtionsfähigen Obersatz. Während in dem Tatbestandssatz ein Steuerrechtsbegriff die Elemente des Tatbestandes bündelt, stellt sich die Rechtsfolge mit einer größeren Zeichenmenge dar. Bei der Organschaft würde dieser Rechtssatz beispielsweise lauten:

- "Im Falle der Organschaft ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen".

Diesem Obersatz folgt ein Erläuterungssatz. Der Erläuterungssatz listet die qualitativen und quantitativen Anforderungen auf, die der Gesetzgeber an dieses Rechtsinstitut stellt. Dieser erläuternde Satz soll die Elemente des im Obersatz gebrauchten Steuerrechtsbegriffes transparent machen. Er könnte bei der Organschaft beispielsweise lauten:

- "Eine Organschaft setzt voraus,
 - 1.
 - 2.
 - 3. usw."

Dem Erläuterungssatz folgen Legaldefinitionen, die die benutzten steuerrechtlichen Begriffe erklären. Soweit es sich um reine Sprachregelungen handelt, können Definitionen in traditionelle Art erstellt werden ¹⁾.

Diese Dreiteilung der Rahmenform soll zugleich die Besonderheit der Steuerrechtsnormen plastisch zum Ausdruck bringen. Wie wir in der Einführung zu den Steuerrechtsnormen gesehen haben, sollen sie nicht das Wirtschaftsleben gestalten, sondern an dieses anknüpfen. Der gewählte Tatbestandsbegriff soll diese Anknüpfung verdeutlichen. Die Verbindung zwischen ihm

1) vgl. dazu S. 107 ;

und der Rechtsfolge mag demonstrieren, daß das Steuerrecht ein bestimmtes wirtschaftliches Geschehen anders als die Privatrechtsordnung beurteilt. Der Obersatz soll also die Verbindung zwischen der Privatrechtsordnung und dem Steuerrecht schaffen. Damit diese unter Umständen andere Beurteilung des Tatbestandes für den Gesetzesanwender erkennbar wird, enthält der Erläuterungssatz die steuerrechtlichen Bedingungen. Die neue Rahmenform und insbesondere der zu schaffende neue Steuerrechtsbegriff mag der Ausgangspunkt für eine eigenständige Terminologie des Steuerrechtes sein, die nachhaltig - wenn auch vergeblich - bisher gefordert wurde.

d. Gebot der sachadäquaten Integration von Sonderregelungen

Ein besonderes Problem für die Transparenz der Regelungsmaterie in Steuergesetzen ist die Frage, wie Sonderregelungen in das äussere System eines Gesetzes eingeflochten werden können. Dabei ist zu berücksichtigen, daß der Steuergesetzgeber die Steuern in zunehmenden Maße als Subventions- und Maßnahmerecht zur Steuerung des Wirtschaftsgeschehens benutzt ¹⁾. Die juristische Steuertechnik muß mit dieser Tatsache arbeiten. Deshalb ist das Gebot einer sachadäquaten Integration von Sonderregelungen zu diskutieren.

Sonderregelungen sind überwiegend Steuervergünstigungen, die zwar dem Nutzen der Betroffenen dienen, das Steuerrecht aber unüberschaubar machen. Zum Verständnis der gesetzlichen Vorschriften muß der Gesetzesanwender gerade das Zusammenwirken der Regeln und Ausnahmen kennen, wie wir bereits im Zusammenhang mit der Regelausnahmetechnik dargelegt haben ²⁾. Eine solche Kenntnis ist nur möglich, wenn die Sonderregelung semantisch so konzipiert ist, daß sie sich in das System der vorhandenen Regelungen einfügt.

Betrachten wir in diesem Zusammenhang noch einmal die Sondervorschriften der Organschaft, so zeigt sich, daß auch in diesem Bereich noch gesetzestechnische Möglichkeiten zur Vereinfachung des Steuerrechtes offen sind.

1) vgl. oben S. 34 ;

2) vgl. oben S. 74 ;

Grundlage der Organschaftsregelung im Körperschaftsteuergesetz ist die Zurechnungstheorie, wie wir bereits in anderem Zusammenhang erörtert haben ¹⁾. In der Liste der Steuerpflichtigen erscheint der Konzern nicht, so daß der Konzern selbst nicht steuerpflichtig ist. Diese Tatsache kann der Gesetzesanwender dem Gesetz entnehmen. Demgegenüber ist in den Sondervorschriften der Organschaft in § 14 nur der Normbefehl aufzufinden, daß das Einkommen der Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft zuzurechnen ist. Damit sind die Sondervorschriften einzig und allein auf die Frage nach Zurechenbarkeit abgestellt. Logisch vorrangig ist jedoch die Frage nach der Steuerpflicht. In diesem Zusammenhang fehlt eine ausdrückliche Norm. Die konsequente Transformation dieses rechtswissenschaftlichen Metasystems der Organschaft in die Gesetzessystematik des KStG fordert zwei Rechtsnormen:

1. die Befreiung der Organgesellschaft von der bestehenden Steuerpflicht im Falle der Organschaft evtl. mit Sonderregelungen für das Anrechnungsverfahren und
2. besondere Ermittlungsvorschriften für den Konzern.

Der erste Rechtssatz ist dem Befreiungskatalog zuzuordnen, denn die Befreiung einer Organgesellschaft ist eine wirtschaftspolitische Sozialzwecknorm. Der zweite Rechtssatz ist bei den allgemeinen Ermittlungsvorschriften einzuordnen.

Als Ergebnis dieses Untersuchungsteiles ist festzuhalten, daß mit einer Gesetzessystematik in erheblichem Maße eine Stimulanz der Pragmatik für den Zeichenbenutzer gegeben werden kann. Dabei empfiehlt es sich, folgende Regeln zu beachten:

1. Gebot der informatorischen Sachlichkeit,
2. Gebot der Zusammengehörigkeit,
3. Gebot der prägnanten und plastischen Topographie,
4. Gebot der sachadäquaten Integration von Sonderregelungen.

1) vgl. oben S. 77 ;

II. Regeln für den Einsatz von Legaldefinitionen

1. Einführung in die Technik der Legaldefinition

Eine Legaldefinition ist eine Definition in Gesetzestexten. Sie dient dem Gesetzesverfasser dazu, einen Begriffsinhalt visuell erkennbar festzulegen. Er nennt den gedanklichen Inhalt, den er einem Begriffswort zugewiesen hat. In der Terminologie der Zeichentheorie bedeutet dies, daß der Gesetzesverfasser als Zeichenbenutzer den Versuch unternimmt, die syntaktische Dimension eines Zeichens genau zu bestimmen. Da die Legaldefinition bereits eine Decodierungshilfe ist, ist sie für die juristische Steuertechnik von großer Bedeutung. Infolgedessen hat sich die moderne Gesetzgebungstheorie der Erforschung dieses Gebietes mit besonderem Nachdruck gewidmet. Von diesen Forschungsergebnissen werden wir nur einen geringeren Ausschnitt geben, da die Kritik an den Legaldefinitionen in der späteren Kritik am KStG 1977 einen nicht so großen Stellenwert einnehmen wird. Unsere Darstellung gründet deshalb allein auf die Erkenntnisse der traditionellen Logik ¹⁾.

Die Logik unterscheidet zwischen Nominal- und Realdefinitionen ²⁾. Die Nominaldefinition ist eine Worterklärung. Dabei wird einem bestimmten Objekt ein Sprachzeichen als Normelement zugewiesen. Auf diese Weise wird das Objekt sprachlich gleichsam "getauft". So wurde etwa einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland im KStG 1977 die Bezeichnung "Organgesellschaft" zugewiesen.

Demgegenüber ist die Realdefinition eine Sacherklärung. Die traditionelle Logik bestimmt das Wesen einer Sache nach der Formel: "Definitio fit per genus proximum et differentiam specificam." Durch die Abgrenzung zur nächsthöheren Art und zum Artunterschied soll das Wesen des zu bestimmenden Objektes hervortreten. Ein Beispiel dieser Art enthält die Definition des Begriffes "Abwicklung - Endvermögen" in § 11 Abs. 3 ³⁾.

1) zum Verhältnis von Logik und Rechtswissenschaft vgl. Rödiger, in: Grimm (Hrsg.), Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaft S. 53; zur Logik und ihrer Entwicklung, vgl. Klug, Logik S. 12;

2) vgl. Klug, Logik S. 85;

3) vgl. dazu Gesetzestext S. 58;

Rödigs Untersuchungen mit Hilfe der kalkülisierten Logik haben gezeigt, daß das Verfahren einer Realdefinition erheblichen Bedenken ausgesetzt ist ¹⁾. Zwar können wir im Rahmen einer Einführung zu einer juristischen Steuertechnik diese Bedenken nicht weiter verfolgen, jedoch geben sie uns Anlaß zu der Empfehlung, Realdefinitionen zum gegenwärtigen Stand der Wissenschaft zu vermeiden.

Besondere Formen der Legaldefinition ergeben sich durch ihre Platzzuweisung. Dabei können nach Rödиг ²⁾ eingebettete Definitionen und Kontextdefinitionen unterschieden werden.

Die eingebettete Definition steht innerhalb eines Regelungszusammenhanges, wie z.B. die Definition des Organträgers. Die Kontextdefinition führt den zu erklärenden Begriff in einer Klammer nach sich, wie etwa die Definition der Organgesellschaft ³⁾.

2. Einige Regeln für den Gebrauch von Legaldefinitionen

a) Gebot der Vorprüfung der Erforderlichkeit einer Legaldefinition

Die Erfahrung lehrt, daß Gesetzesverfasser sehr geneigt sind, ein Übermaß an Legaldefinitionen einzusetzen. Dieser häufige Gebrauch besonders von definitorischen Fiktionen ist nicht immer ein Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechtes.

Deshalb stellt sich zu Recht die Frage, ob eine Legaldefinition zum Verständnis eines gebrauchten Begriffes erforderlich ist oder unterbleiben kann.

Diese Prüfung fußt auf ein rationales Erfassen dieser Gesetzgebungstechnik, so daß für eine grundsätzliche Verweigerung von Legaldefinitionen aus ästhetischen Überlegungen heraus kein Raum ist ⁴⁾. Für die Erforderlichkeit einer Legaldefinition können unter anderem zwei Gründe sprechen. Dabei ist zum einen die Tatsache zu nennen, daß der Begriff in anderen Gesetzen bereits definiert ist. Zum anderen ist die Gefahr zu berücksich-

1) vgl. Rödиг, in: Rödиг-Baden-Kindermann, Vorstudien S. 40;

2) vgl. Rödиг, in: a.a.O. S. 49;

3) vgl. den Gesetzestext S. 77 ;

4) vgl. Kindermann, Ministerielle Richtlinien S. 60 m.w.N.;
zur Entwicklung, Ebel, in: Rödиг (Hrsg.), Studien S. 337;

tigen, daß ein definitionsloser Begriff vom unzuständigen Verordnungsgeber definiert wird mit der Konsequenz, daß diese Definition als allgemein verbindlich betrachtet wird.

Die Erforderlichkeit einer Legaldefinition könnte man an folgenden Begriffen überprüfen:

- "Sitz und Geschäftsleitung" in § 1;
- "inländische Einkünfte" oder "inländische Einkünfte, von denen ein Steuerabzug vorgenommen wird" in § 9 Nr. 2,3;
- "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb" in § 5 Abs. 5,7,9,13;

Diese Begriffe werden im KStG nicht definiert. Für die Erforderlichkeit einer Legaldefinition spricht die Tatsache, daß die Begriffe in anderen Gesetzen definiert werden. Es erscheint nicht einsichtig, daß eine Legaldefinition in einem Gesetz zur Verständlichkeit eines Begriffsinhaltes erforderlich ist, in einem anderen, in dem der Begriff gleichermaßen benutzt wird, dagegen nicht. Um die vorhandenen Legaldefinitionen nicht zu wiederholen, ist auf sie zu verweisen. Dabei sind die §§ 4,10 und 11 AO und die §§ 43 und 45 EStG zu zitieren.

Als Beispiele des zweiten Prüfungsgrundes sind folgende Begriffe zu nennen:

- "Mitglieder-,Nebengeschäft, Gesamtumsatz, Rückvergütungen" in § 22;
- "die eigentlichen genossenschaftlichen Aufgaben" in § 23 Nr. 9;

Für diese Begriffe gibt es in anderen Vorschriften keine Legaldefinitionen. Für ihre Erforderlichkeit spricht die Tatsache, daß die Körperschaftsteuer-richtlinien die Inhalte dieser Begriffe im einzelnen bestimmen. Da diese Richtlinien auch dem Gesetzesanwender bekannt sind, wird er geneigt sein, die Verwaltungsvorschriften gegenüber dem Gesetzestext zu bevorzugen. Dadurch läuft das Gesetz Gefahr, seinen Zweck als Mittel der Interaktion zu verlieren. Deshalb ist es dringend geboten die Erforderlichkeit von Legaldefinitionen zu überprüfen.

b) Gebot der Vorprüfung der Geeignetheit
einer Legaldefinition

Nachdem sich ein Gesetzesverfasser für eine Begriffserklärung entschieden hat, bleibt die Frage, ob tatsächlich eine Legaldefinition das geeignete Mittel ist, um die Bedeutungsfindung für den Zeichenbenutzer zu erleichtern ¹⁾. Dabei ist zu bedenken, daß die Technik der Legaldefinition ein intellektuell anspruchsvolles Verfahren ist, das heute nicht mehr bedenkenfrei benutzt werden kann. Bei der Bestimmung von sehr umfangreichen Begriffsinhalten bleibt deshalb zu erwägen, ob eine Legaldefinition nicht teilweise durch eine Enumeration der qualitativen und quantitativen Anforderungen zu ersetzen ist, die der Steuergesetzgeber an einen bestimmten Begriff stellen will. Betrachten wir dazu die neue Legaldefinition des Begriffes "Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts" in § 4 KStG:

(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

(2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.

(5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.

Diese neue Vorschrift besteht aus unterschiedlichen Definitionsweisen: Einer Realdefinition in Abs. 1, zweier nachträglicher Interpretationen dieser Definition in Abs. 2 und 3, einer definitorischen Fiktion in Abs. 4 und einer weiteren Interpretation in Abs. 5.

Dieses Vorgehen zeigt, wie schwierig es ist, einen komplexen Begriff

1) zur Technik der Legaldefinition im Wirtschaftsrecht
vgl. Rittner, in: Gedächtnisschrift für Jürgen Rödig S. 74;

mit Hilfe einer Realdefinition transparent zu machen. Nehmen wir nur die Realdefinition in Abs. 1, so sind schon gegen die verschiedene Bedenken angebracht.

Der Begriff "Betrieb" dient zur Kennzeichnung eines Unternehmens. Der gewählte Oberbegriff "Einrichtung" kann jedoch logischerweise nicht die nächsthöhere Art eines Betriebes sein, da der Oberbegriff und der Unterbegriff vom Wesen identisch sind. Die Definition ist insoweit nicht voll ausgereift. Zur Abgrenzung der Art dieses "Betriebes" werden qualitative und quantitative Elemente nach folgendem Muster aufgelistet:

1. eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, die sich innerhalb der Gesamttätigkeit der juristischen Person wirtschaftlich herausheben,
2. eine Tätigkeit außerhalb der Landwirtschaft,
3. keine Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen,
4. Betriebe, die die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme bewährleisten oder dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen,
5. Betriebe, die als Betriebe verpachtet sind,
6. Betriebe, die selbst juristische Personen des öffentlichen Rechts sind.

Die Bestimmungen der genauen Art des steuerbegünstigten Betriebes mag zwar historisch gewachsen sein, jedoch bürdet sie dem Gesetzesanwender die Last auf, klarzustellen, welcher Betrieb nun eigentlich steuerbegünstigt ist. Bei diesem Vorgehen ist nicht auszuschließen, daß es zu Kommunikationsstörungen kommt. Deshalb ist zu empfehlen, die qualitativen und quantitativen Anforderungen eines "Betriebes gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts" genau ausdrücklich festzulegen.

Die vorliegende Definition ist dazu nicht geeignet. Sie veranschaulicht jedoch sehr eindringlich, daß für den rationalen Einsatz einer Legaldefinition zunächst die Geeignetheit einer solchen zu prüfen ist.

c) Gebot der Vorprüfung der logischen Anforderungen
einer Legaldefinition

Legaldefinitionen entstehen als Ergebnis einer logischen Gedankenoperation. Sie unterliegen damit den Regeln der Logik. Im Rahmen dieser Einführung einer juristischen Steuertechnik haben wir uns auf die traditionelle Logik beschränkt und nennen deshalb unter diesem Aspekt nur das Zirkulationsverbot.

Danach darf der erläuternde Begriff, das definiens, nicht in der Menge der zu erklärenden Begriffe, dem definiendum, enthalten sein ¹⁾.

So verstößt beispielsweise die Einkommensdefinition in § 9 Nr. 3a gegen dieses Verbot. Der Einkommensbegriff ist sowohl im definiendum als auch im definiens enthalten. Ein solcher Verstoß legt offen, daß die Definitionstechnik der Gesetzgebungspraxis selbst nach den Anforderungen der traditionellen Logik noch Verbesserungsmöglichkeiten aufweist.

d) Gebot der Vorprüfung der teleologischen
Anforderungen einer Legaldefinition

Nachdem die erforderlichen, geeigneten und logischen Legaldefinitionen ermittelt worden sind, bleiben weitere teleologische Anforderungen zu prüfen. Eine Legaldefinition soll die Pragmatik für den Zeichenbenutzer in besonderer Weise stimulieren. Daher ist es unumgänglich, daß die Legaldefinition zum einen prägnant aus dem Gesetzestext hervortritt und zum anderen die Erläuterungsfunktion tatsächlich erfüllt wird.

Aus diesem Grunde sind Kontextdefinitionen und eingebettete Definitionen nach Möglichkeit zu vermeiden. Die Definitionen für die Begriffe "Muttergesellschaft" und "Tochtergesellschaft" in § 26 machen deutlich, daß diese Hilfsmittel im Gesetzestext nur schwer zu entdecken sind ²⁾. Betrachten wir zum zweiten Diskussionspunkt auch die neue Definition des Begriffes "zu versteuerndes Einkommen" in § 7 Abs. 2, die wie folgt lautet:

1) vgl. Rödиг, a.a.O., S. 43; Auf das Negativitätsverbot und das Klarheitsgebot wurde verzichtet. Zu den Gründen vgl. Rödиг, a.a.O., S. 43,44;
2) vgl. den Gesetzestext S. 80;

- "Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1, erhöht oder vermindert nach Maßgabe der §§ 14, 17, 18, 24 und 25."

In diesem Beispiel bestehen Bedenken, ob ein derartiges Vorgehen noch dem Zweck einer Definition entspricht. Anstelle der genauen inhaltlichen Elemente werden nur Verweisungen benutzt, die - wie wir bereits gesehen haben - eine zusätzliche gedankliche Mitarbeit jedes Gesetzesanwenders erfordern ¹⁾. Er wird angewiesen, die genannten Orte aufzusuchen und die dort vorhandenen Zeichen selbst zu einer Zeichenmenge zusammenzustellen. Die neue Zeichenmenge macht den Begriffsinhalt aus. Da der Verweisungsmechanismus selbst ein Störfaktor der Kommunikation bilden kann, ist nicht auszuschließen, daß damit der Zweck einer Legaldefinition als Stimulanz für die Pragmatik des Zeichenbenutzers verloren geht.

Als Ergebnis der Untersuchungen zu den Legaldefinitionen als Mittel der juristischen Steuertechnik ist festzuhalten, daß zum derzeitigen Stand der Wissenschaft nur die Nominaldefinition zu empfehlen ist. Im übrigen sollte die Enumeration von qualitativen und quantitativen Elementen als Sacherklärung dienen. Für den rationalen Einsatz von Legaldefinitionen werden folgende Regeln empfohlen:

1. Gebot der Vorprüfung der Erforderlichkeit einer Legaldefinition,
 2. Gebot der Vorprüfung der Geeignetheit einer Legaldefinition,
 3. Gebot der Vorprüfung der logischen Anforderungen einer Legaldefinition,
 4. Gebot der Vorprüfung der teleologischen Anforderungen einer Legaldefinition.
-

1) vgl. oben S. 68;

§ 9 ZUSAMMENFASSUNG DES METHODOLOGISCHEN TEILES DER UNTERSUCHUNG

A. Ergebnisse der beispielhaften Kritik an der Gesetz- gebungstechnik in den Teilen I - III des KStG 1977

Im Verlauf der Propädeutik einer juristischen Steuertechnik waren die verschiedenen Teile des KStG 1977 in unterschiedlicher Häufigkeit Objekt einer Analyse. Dabei lassen sich im Ergebnis drei verschiedene Gruppen unterscheiden:

Am wenigsten Mängel zeigten sich bei den Teilen des KStG 1977, die noch unverändert aus dem KStG 1934 ¹⁾ fortgeführt wurden. Wesentlich häufiger waren Gegenstand der Betrachtung jene Vorschriften, die in den letzten Jahren der Geschichte des Körperschaftsteuergesetzes nachträglich eingefügt oder in einem erheblichen Maße verändert worden waren. Dabei ist für die erste Alternative die Regelung der Organschaft und das Anrechnungsverfahren für ausländische Steuern sowie für die zweite Alternative besonders der Befreiungskatalog zu nennen. Die schnelllebige Steuer-
gesetzgebung hat also hier ihre Früchte getragen. Erstaunlicherweise waren jedoch auch nicht minder häufig Gegenstand der Analyse solche Vorschriften, die erst durch die Körperschaftsteuerreform 1976 eingeführt wurden. Dabei sind zu nennen die Definitionsvorschrift für den Begriff Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die Regelung über die Rückvergütungen bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie die Sonderregelungen für Versicherungsunternehmen.

Zusammenfassend muß man also feststellen, daß es der Körperschaftsteuerreform in den traditionellen Teilen des KStG 1977 nicht gelungen ist, die gesetzestechnischen Fehler der Vergangenheit zu bewältigen. Zudem kann nicht übersehen werden, daß teilweise auch neue Regelungen geschaffen wurden, die noch verbesserungswürdig sind. Dabei soll nicht verkannt werden, daß die Körperschaftsteuerreform auch zur Vereinfachung des Steuerrechts beigetragen hat. So wurden unter anderem das Schachtelprivileg beseitigt und die Modalitäten der Steuersätze verringert.

1) vgl. KStG 1934 vom 16.10.1934, in: RGB1 I S. 1031 ff.;

Für die einzelnen Vorschriften, mit denen in der Propädeutik bei verschiedenen Regelungen experimentiert wurde, ist für die obengenannten Fehlergruppen folgendes festzustellen:

In den traditionellen Vorschriften erscheint das unterschiedliche begriffliche Abstraktionsniveau, die unzureichende Kennzeichnung des Metasystems und die informatorische Sachlichkeit in den §§ 1 und 5 sowie die Technik der Legaldefinition, der unrationale Gebrauch von Steuerrechtsbegriffen und von Verweisungen, so in §§ 11 verbesserungswürdig.

Bei den nachträglich eingefügten Regelungen, die überwiegend Sonderregelungen sind, ist eine unzureichende Integration zu beobachten, die sich bei verschiedenen Gesetzgebungstechniken auswirkt. So lassen die Sondervorschriften der Organschaft für die Kennzeichnung des Metasystems, den Ersatz von unechten Fiktionen und für eine prägnante und plastische Topographie noch Gestaltungsmöglichkeiten offen. Das Anrechnungsverfahren für ausländische Steuern aus Ländern, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, kann stärker transparent werden durch einen rationaleren Gebrauch der Verweisungen sowie der Lokation der Zeichen. Beim Befreiungskatalog insgesamt sowie bei der Regelung für die sozialen Hilfskassen bietet sich an, die Regel-Ausnahme-Technik und die informatorische Zusammengehörigkeit der Regelungsmaterie zu vervollständigen.

Bei denen durch die Körperschaftsteuerreform neu eingeführten Vorschriften haben sich die Sonderregelungen für Versicherungsunternehmen teilweise als entbehrlich erwiesen. Der regelungsbedürftige Teil sollte auf eine Kennzeichnung des Metasystems für die Regel-Ausnahme-Technik sowie der Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen überprüft werden. Bei der neuen Legaldefinition des Begriffes "zu versteuerndes Einkommen" ist zu erwägen, ob sie nicht durch eine klare Sachregelung zu ersetzen ist. Bei den Vorschriften für die Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und denen der genossenschaftlichen Rückvergütungen zeigen sich ebenfalls noch gesetzestechnische Entwicklungsmöglichkeiten. Sie sind darauf zurückzuführen, daß diese Vorschriften redaktionell verändert bzw. unverändert aus einer alten Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung ¹⁾ übernommen wurden. Bei der ersten

1) vgl. §§ 1, 35 KStDv 1968;

Vorschrift sollte eine Sachregelung an die Stelle der vorhandenen Legaldefinition treten. Bei der zweiten Regelung ist eine echte Fiktion aufzudecken, die die Kommunikation über den Regelungsinhalt erheblich stört. Im Bereich dieser Vorschrift könnte gleichermaßen die Technik der Legaldefinition verbessert und eine prägnante Topographie entwickelt werden, wie dies beispielsweise bei der Organschaft aufgezeigt wurde.

Abschließend ist für den Aufbau des Körperschaftsteuergesetzes zu bemerken, daß die informatorische Sachlichkeit noch unausgereift ist. Damit der Steuerpflichtige seine Fragen an das Gesetz tatsächlich beantwortet findet, ist ein klarer Katalog zu bilden, dessen prägnante und plastische Topographie das Verständnis des Körperschaftsteuergesetzes erheblich verbessern könnte.

B. Leitsätze einer juristischen Steuertechnik

Aufgrund der vorgenannten Untersuchungen haben sich folgende Leitsätze einer juristischen Steuertechnik ergeben, die wir der nachfolgenden Kritik zugrunde legen wollen:

1. Das Gebot einer Rationalisierung der Stoffmenge
2. Das Gebot der Erforderlichkeit von Steuerrechtsbegriffen
3. Das Gebot eines adäquaten Abstraktionsniveaus von Steuerrechtsbegriffen
4. Das Gebot der Anschaulichkeit von Steuerrechtsbegriffen
5. Das Verbot begrifflicher Neuzuweisungen im Steuerrecht
6. Das Gebot der Verhältnismäßigkeit von Verweisungen
7. Das Gebot der Kennzeichnung des Metasystems bei einer Regel-Ausnahme-Technik
8. Das Gebot der Vorprüfung der Lokation der Zeichen
9. Das Gebot der Vorprüfung der Polyfunktionalität der Zeichen
10. Das Verbot unilateraler Zeichen
11. Das Verbot der Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen
12. Das Verbot der Fiktion
13. Das Gebot einer informatorischen Sachlichkeit der Gesetzessystematik
14. Das Gebot der informatorischen Zusammengehörigkeit bei einer Gesetzessystematik

15. Das Gebot einer prägnanten und plastischen Topographie einer Gesetzessystematik
16. Das Gebot einer sachadäquaten Integration von Sonderregelungen bei einer Gesetzessystematik
17. Das Gebot der Vorprüfung der Erforderlichkeit einer Legaldefinition
18. Das Gebot der Vorprüfung der Geeignetheit einer Legaldefinition
19. Das Gebot der Vorprüfung der logischen Anforderungen einer Legaldefinition
20. Das Gebot der Vorprüfung der teleologischen Anforderung einer Legaldefinition

3. KAPITEL

KRITIK AN DER JURISTISCHEN STEUERTECHNIK IM IV. TEIL DES KSTG 1977

Im 3. Kapitel der Untersuchung wollen wir nun die erarbeiteten Leitsätze der juristischen Steuertechnik auf den neuen IV. Teil des Körperschaftsteuergesetzes, dem Anrechnungsverfahren, anwenden. Dabei wollen wir versuchen, eine Antwort auf die Frage zu geben, worin die Ursachen der Unverständlichkeit dieses Gesetzestextes zu suchen sind, die am Ende der Körperschaftsteuerreform festgestellt wurden.

§ 10 ÜBERBLICK ÜBER DEN GESETZESTEXT DER §§ 27 - 46

ERSTES KAPITEL

Körperschaftsteuerbelastung des ausgeschütteten Gewinns unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften und Personenvereinigungen

§ 27 Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer

(1) Schüttet eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft Gewinn aus, so mindert oder erhöht sich ihre Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag zwischen der bei ihr eingetretenen Belastung des Eigenkapitals (Tarifbelastung), das nach § 28 als für die Ausschüttung verwendet gilt, und der Belastung, die sich hierfür bei Anwendung eines Steuersatzes von 36 vom Hundert des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt (Ausschüttungsbelastung)¹⁾.

(2) Zur Tarifbelastung im Sinne des Absatzes 1 gehört nur die Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer, soweit sie nach dem 31. Dezember 1976 entstanden ist²⁾.

(3) Beruht die Ausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluß, so tritt die Minderung oder Erhöhung für den Veranlagungszeitraum ein, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das die Ausschüttung erfolgt. In den übrigen Fällen ändert sich die Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in das die Ausschüttung fällt³⁾.

§ 28 Für die Ausschüttung verwendetes Eigenkapital

(1) Das Eigenkapital und seine Tarifbelastung sind nach den Vorschriften der §§ 29 bis 39 zu ermitteln.

(2) Mit Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge des Eigenkapitals gelten in der Reihenfolge als für eine Ausschüttung verwendet, in der die Belastung abnimmt. Für den nichtbelasteten Teilbetrag ist die in § 30 Abs. 2 bezeichnete Reihenfolge seiner Unterteilung maßgebend. In welcher Höhe ein Teilbetrag als verwendet gilt, ist aus seiner Tarifbelastung abzuleiten.

(3) Als für die Ausschüttung verwendet gilt auch der Betrag, um den sich die Körperschaftsteuer mindert. Erhöht sie sich, so gilt ein Teilbetrag des Eigenkapitals höchstens als verwendet, soweit er den nach § 31 Abs. 1 Nr. 1 von ihm abzuziehenden Erhöhungsbetrag übersteigt.

(4) Ist Körperschaftsteuer nach § 52 dieses Gesetzes oder nach § 36 e des Einkommensteuergesetzes vergütet worden, so bleibt die der Vergütung zugrunde gelegte Verwendung der nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 oder 3 unverändert.

§ 29 Verwendbares Eigenkapital

(1) Eigenkapital im Sinne dieses Kapitels ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem auf der Aktivseite und dem auf der Passivseite der Steuerbilanz¹⁾ ausgewiesenen Betriebsvermögen, das sich ohne Änderung der Körperschaftsteuer nach § 27 ergeben würde²⁾.

(2) Das Eigenkapital ist zum Schluß jedes Wirtschaftsjahrs in das für Ausschüttungen verwendbare (verwendbares Eigenkapital) und in das übrige Eigenkapital aufzuteilen³⁾. Das verwendbare Eigenkapital ist der das Nennkapital⁴⁾ übersteigende Teil des Eigenkapitals, der sich zum Schluß des letzten vor dem Gewinnverteilungsbeschluß abgelaufenen Wirtschaftsjahrs ergibt. Ist ein Gewinnverteilungsbeschluß nicht gefaßt, so tritt an dessen Stelle die Gewinnausschüttung⁵⁾.

(3) Enthält das Nennkapital Beträge, die ihm durch Umwandlung von Rücklagen zugeführt worden sind und waren die Rücklagen aus dem Gewinn eines nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahrs gebildet worden, so gehört auch dieser Teil des Nennkapitals zu dem verwendbaren Eigenkapital.
§ 30 Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals¹⁾

(1) Das verwendbare Eigenkapital ist zum Schluß jedes Wirtschaftsjahrs entsprechend seiner Tarifbelastung zu gliedern. Die einzelnen Teilbeträge sind jeweils aus der Gliederung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr abzuleiten. In der Gliederung sind vorbehaltlich des § 32 die Teilbeträge getrennt auszuweisen, die entstanden sind aus

1. Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1976 der Körperschaftsteuer ungemildert unterliegen,
2. Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1976 ermäßigter Körperschaftsteuer unterliegen,
3. Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen oder die das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft in vor dem 1. Januar 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben.

(2) Der in Absatz 1 Nr. 3 bezeichnete Teilbetrag ist zu unterteilen in

1. Eigenkapitalteile, die in nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren aus ausländischen Einkünften entstanden sind,
2. sonstige Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen und nicht unter Nummern 3 oder 4 einzuordnen sind,
3. verwendbares Eigenkapital, das bis zum Ende des letzten vor dem 1. Januar 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahrs entstanden ist²⁾ 3)⁴⁾,
4. Einlagen der Anteilseigner, die das Eigenkapital in nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben.

§ 31 Zuordnung der bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben

(1) Zur Berechnung der in § 30 bezeichneten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals sind die bei der Ermittlung des Einkommens nichtabziehbaren Ausgaben für nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufene Wirtschaftsjahre wie folgt abzu ziehen:

1. die Körperschaftsteuererhöhung von dem Teilbetrag, auf den sie entfällt,
2. ermäßigte Körperschaftsteuer von dem Einkommensteil, der ihr unterliegt,
3. ausländische Steuer von den ihr unterliegenden ausländischen Einkünften,
4. sonstige nichtabziehbare Ausgaben von den Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1976 ungemildert der Körperschaftsteuer unterliegen¹⁾.

(2) Soweit die in Absatz 1 Nr. 4 bezeichneten Einkommensteile für den Abzug nach dieser Vorschrift nicht ausreichen, treten die Einkommensteile an ihre Stelle, die nach dem 31. Dezember 1976 ermäßigter Körperschaftsteuer unterliegen. Dabei ist die Reihenfolge maßgebend, in der die Tarifbelastung abnimmt. Übersteigen die sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben auch diese Einkommensteile, so ist der Unterschiedsbetrag den in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehenden Einkommensteilen in der in Satz 2 bezeichneten Reihenfolge zuzuordnen.

(3) Bei der Ermittlung des Einkommens nichtabziehbare Ausgaben für vor dem 1. Januar 1977 abgelaufene Wirtschaftsjahre, die das Betriebsvermögen in einem später abgelaufenen Wirtschaftsjahr gemindert haben, sind von dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 3 abzuziehen.

§ 32 Einordnung bestimmter ermäßigt belasteter Eigenkapitalteile

(1) Ermäßigt belastete Eigenkapitalteile sind nach Maßgabe des Absatzes 2 aufzuteilen, es sei denn, daß die Körperschaftsteuer nur durch einen besonderen Steuersatz ermäßigt wird.

(2) Aufzuteilen sind

1. ein Eigenkapitalteil, dessen Tarifbelastung niedriger ist als die Ausschüttungsbelastung, in einen in Höhe der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrag und in einen nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag,
2. ein Eigenkapitalteil, dessen Tarifbelastung höher ist als die Ausschüttungsbelastung, in einen in Höhe der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrag und in einen ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag. Unterliegt das Einkommen einem ermäßigten Steuersatz, so tritt an die Stelle des ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrags der Teilbetrag, der bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes entsteht.

(3) Die belasteten Teilbeträge sind aus der Tarifbelastung der aufzuteilenden Eigenkapitalteile abzuleiten.

(4) Die Teilbeträge gelten wie folgt als entstanden:

1. der in Höhe der Ausschüttungsbelastung belastete Teilbetrag als aus Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1976 einer Körperschaftsteuer von 36 vom Hundert unterliegen,
2. der ungemildert mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag als aus Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1976 ungemildert der Körperschaftsteuer unterliegen,
3. der nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag als aus Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen.

§ 33 Verluste

(1) Verluste, die sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben haben, sind bei der Ermittlung des nichtbelasteten Teilbetrags im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 abzuziehen.

(2) Der Abzug nach Absatz 1 ist durch eine Hinzurechnung auszugleichen, soweit die Verluste in späteren Veranlagungszeiträumen bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden. Soweit abgezogene Verluste in einem vor dem 1. Januar 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahr entstanden sind, ist die Hinzurechnung bei dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 3 vorzunehmen.

(3) Ist in den Fällen des Verlustrücktrags nach § 10 d Satz 1 des Einkommensteuergesetzes für das Abzugsjahr die Ausschüttungsbelastung herzustellen, so gelten die Teilbeträge des Eigenkapitals in der Höhe als für die Ausschüttung verwendet, in der sie ohne den Rücktrag als verwendet gegolten hätten.

§ 34 Gliederung bei Erlaß

Wird Körperschaftsteuer nach § 227 der Abgabenordnung erlassen, so ist der Betrag, dessen Belastung mit Körperschaftsteuer sich mit dem Erlaßbetrag deckt, von dem belasteten Teil des Eigenkapitals abzuziehen und dem nichtbelasteten Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 zusammen mit der erlassenen Körperschaftsteuer hinzuzurechnen. Das gleiche gilt, wenn die Körperschaftsteuer nach § 163 der Abgabenordnung niedriger festgesetzt wird.

§ 35 Fehlendes verwendbares Eigenkapital

(1) Reicht für eine Gewinnausschüttung das verwendbare Eigenkapital nicht aus, so erhöht sich die Körperschaftsteuer um 9/16 des Unterschiedsbetrags. § 27 Abs. 3 gilt entsprechend.

(2) Der in Absatz 1 bezeichnete Unterschiedsbetrag und der darauf entfallende Betrag der Körperschaftsteuererhöhung sind in den folgenden Wirtschaftsjahren bei der Ermittlung des Teilbetrags im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 jeweils von den neu entstandenen sonstigen Vermögensmehrungen abzuziehen.

§ 36 Gliederung des Eigenkapitals bei dem Organträger

Ist die Kapitalgesellschaft Organträger im Sinne des § 14, so sind ihr die Vermögensmehrungen, die bei der Organgesellschaft vor Berücksichtigung der Gewinnabführung entstehen, zur Ermittlung der Teilbeträge ihres verwendbaren Eigenkapitals wie eigene Vermögensmehrungen zuzurechnen. Von der Zurechnung sind auszunehmen:

1. Beträge, die die Organgesellschaft nach § 16 zu versteuern hat,
2. Einlagen, die die Anteilseigner der Organgesellschaft geleistet haben,
3. Vermögen, das durch Gesamtrechtsnachfolge auf die Organgesellschaft übergegangen ist.

§ 37 Gliederung des Eigenkapitals der Organgesellschaften

(1) Ist die Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17, so bleiben bei der Ermittlung ihres verwendbaren Eigenkapitals die Vermögensmehrungen, die dem Organträger in den Fällen des § 36 zuzurechnen sind, vorbehaltlich des Absatzes 2 stets außer Ansatz.

(2) Übersteigen die in Absatz 1 bezeichneten Vermögensmehrungen den abgeführten Gewinn, so ist der Unterschiedsbetrag bei der Organgesellschaft in den Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 einzuordnen. Unterschreiten die Vermögensmehrungen den abgeführten Gewinn, so gilt § 28 Abs. 2 mit der Maßgabe, daß der in Satz 1 bezeichnete Teilbetrag vor den übrigen Teilbeträgen als verwendet gilt.

§ 38 Tarifbelastung bei Vermögensübernahme

(1) Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder auf eine sonstige unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 43 über, so sind die nach §§ 30 bis 37 ermittelten Eigenkapitalteile der übertragenden Kapitalgesellschaft den entsprechenden Teilbeträgen der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen. Übersteigt die Summe der zusammengerechneten Teilbeträge infolge des Wegfalls von Anteilen an der übertragenden Kapitalgesellschaft oder aus anderen Gründen das verwendbare Eigenkapital, das sich aus einer Steuerbilanz auf den unmittelbar nach dem Vermögensübergang folgenden Zeitpunkt bei der übernehmenden Körperschaft ergeben würde, so sind in Höhe des Unterschiedsbetrags die nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge zu mindern. Reichen die nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge nicht aus, so sind die neu entstehenden nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Vermögensmehrungen um den Restbetrag zu mindern.

(2) Für die Minderung nach Absatz 1 gilt die umgekehrte Reihenfolge, in der die Teilbeträge nach § 28 Abs. 2 als für eine Ausschüttung verwendet gelten.

(3) Ist die Summe der zusammengerechneten Teilbeträge niedriger als das verwendbare Eigenkapital im Sinne des Absatzes 1, so ist der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 um den Unterschiedsbetrag zu erhöhen.

(4) Abweichend von Absatz 1 ist das übergegangene verwendbare Eigenkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 hinzuzurechnen, wenn die übernehmende Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit ist.

§ 39 Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach Übertragung von Anteilen

(1) Erwirbt ein anrechnungsberechtigter Steuerpflichtiger einen oder mehrere Anteile an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft von einem wesentlich beteiligten nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner, dessen Gewinn aus der Veräußerung der Anteile im Inland nicht steuerpflichtig ist, so gilt der Teil des verwendbaren Eigenkapitals, der dem Verhältnis des Nennbetrags der übergebenen Anteile zum gesamten Nennkapital entspricht, als Einlage des Erwerbers. Das gleiche gilt für den entsprechenden Teil der in späteren Wirtschaftsjahren anfallenden Vermögensmehrungen bis zur Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem in Satz 1 bezeichneten Teil des Eigenkapitals und den höheren Anschaffungskosten des Erwerbers.

(2) Eine wesentliche Beteiligung im Sinne des Absatzes 1 ist gegeben, wenn der nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre

1. zu mehr als einem Viertel oder

2. mit Anteilen, deren Nennbetrag eine Million Deutsche Mark übersteigt, unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt war.

(3) Der in Absatz 1 bezeichnete Teil des Eigenkapitals und der Vermögensmehrungen gilt als zum Ende des Wirtschaftsjahrs eingelegt, in das der Erwerb oder die Vermögensmehrung fällt. Die Summe der als Einlage geltenden Beträge ist in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals innerhalb des Teilbetrags im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 gesondert auszuweisen.

(4) In den Fällen des Absatzes 1 vermindern sich die in § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und Abs. 2 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Teilbeträge und die ihnen zuzurechnenden, in späteren Wirtschaftsjahren anfallenden Vermögensmehrungen jeweils um den Betrag, der dem in Absatz 1 bezeichneten Verhältnis entspricht. In Höhe des verbleibenden Restes können die geminderten Teilbeträge nicht als für Ausschüttungen verwendet gelten, die der Erwerber erhält.

(5) Die Absätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, wenn die Anschaffungskosten der im Veranlagungszeitraum erworbenen Anteile nicht mehr als 100 000 Deutsche Mark betragen.

(6) Wird ein nichtanrechnungsberechtigter Anteilseigner mit Anteilen an einer Kapitalgesellschaft anrechnungsberechtigt, an der er wesentlich beteiligt ist, so gelten die Absätze 1 bis 5 insoweit sinngemäß. Absatz 1 Satz 2 und Absatz 5 sind mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle der Anschaffungskosten der Wert tritt, mit denen die Anteile nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung in einer Bilanz zu dem Zeitpunkt anzusetzen wären, in dem die Anrechnungsberechtigung eintritt.

§ 40 Ausnahmen von der Körperschaftsteuererhöhung

Die Körperschaftsteuer wird nach § 27 nicht erhöht, soweit

1. für die Ausschüttung der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt,
2. eine von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaft Gewinnausschüttungen an einen unbeschränkt steuerpflichtigen, von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseigner oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts vornimmt. Der Anteilseigner ist verpflichtet, der ausschüttenden Kapitalgesellschaft seine Befreiung durch eine Bescheinigung des Finanzamts nachzuweisen, es sei denn, er ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts.

Nummer 2 gilt nicht, soweit die Gewinnausschüttung auf Anteile entfällt, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art.

§ 41 Sonstige Leistungen

(1) Die §§ 27 bis 40 gelten entsprechend, wenn eine Kapitalgesellschaft sonstige Leistungen bewirkt, die bei den Empfängern Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes sind.

(2) Besteht die Leistung in der Rückzahlung von Nennkapital, so gilt der Teil des Nennkapitals als zuerst für die Rückzahlung verwendet, der zum verwendbaren Eigenkapital gehört.

(3) Wird Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen erhöht, so gelten die Eigenkapitalteile im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 3 und 4 in dieser Reihenfolge als vor den übrigen Eigenkapitalteilen umgewandelt.

(4) Wird das Vermögen einer Kapitalgesellschaft nach deren Auflösung an die Anteilseigner verteilt und ergibt sich ein negativer Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 1 Nr. 3, so gilt das Nennkapital als diesen Betrag gemindert. Soweit das Nennkapital nicht ausreicht, gelten die mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge in der Reihenfolge als gemindert, in der ihre Belastung zunimmt.

§ 42 Körperschaftsteuererminderung und Körperschaftsteuererhöhung bei Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Unternehmerin

(1) Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine unbeschränkt steuerpflichtige, von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts über, so mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach § 27 ergeben würde, wenn das verwendbare Eigenkapital als im Zeitpunkt des Vermögensübergangs für eine Ausschüttung verwendet gelten würde.

(2) Die Körperschaftsteuer erhöht sich nicht

1. in den Fällen des § 40 und
2. soweit das verwendbare Eigenkapital aus Vermögensmehrungen entstanden ist, die es in vor dem 1. Januar 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben.

§ 43 Körperschaftsteuererminderung und Körperschaftsteuererhöhung bei sonstigen Körperschaften

Für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören und die nicht Kapitalgesellschaften sind, gelten die §§ 27 bis 42 sinngemäß.

§ 44 Bescheinigung der ausschüttenden Körperschaft

(1) Erbringt eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft für eigene Rechnung Leistungen, die bei den Anteilseignern Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes sind, so ist sie vorbehaltlich des Absatzes 3 verpflichtet, ihren Anteilseignern auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners;
2. die Höhe der Leistungen;
3. den Zahlungstag;
4. den Betrag der nach § 36 Abs. 2 Ziff. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes anrechenbaren Körperschaftsteuer;
5. den Betrag der zu vergütenden Körperschaftsteuer im Sinne des § 52; es genügt, wenn sich die Angabe auf eine einzelne Aktie, einen einzelnen Geschäftsanteil oder einen einzelnen Genußschein bezieht⁹⁾;
6. die Höhe des für die Leistungen als verwendet geltenden Eigenkapitals im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4, soweit es auf den Anteilseigner entfällt.

Die Bescheinigung braucht nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen läßt. Ist die Körperschaft ein inländisches Kreditinstitut, so gilt § 45 Abs. 2 und 3 entsprechend.

(2) Der Betrag der zu vergütenden Körperschaftsteuer im Sinne des § 52 darf erst bescheinigt werden, wenn die Höhe der ausländischen Einkünfte und der auf die inländische Körperschaftsteuer anzurechnenden ausländischen Steuer durch Urkunden nachgewiesen werden kann.

(3) Die Bescheinigung nach Absatz 1 darf nicht erteilt werden,

1. wenn eine Bescheinigung nach § 45 durch ein inländisches Kreditinstitut auszustellen ist,
2. wenn in Vertretung des Anteilseigners ein Antrag auf Vergütung von Körperschaftsteuer nach § 36 c oder § 36 d des Einkommensteuergesetzes gestellt worden ist oder gestellt wird,
3. wenn ein nach § 46 als veräußert gekennzeichnete Dividendenschein zur Einlösung vorgelegt wird.

(4) Eine Ersatzbescheinigung darf nur ausgestellt werden, wenn die Urschrift nach den Angaben des Anteilseigners abhanden gekommen oder vernichtet ist. Die Ersatzbescheinigung muß als solche gekennzeichnet sein. Über die Ausstellung von Ersatzbescheinigungen hat der Aussteller Aufzeichnungen zu führen.

(5) Eine Bescheinigung, die den Absätzen 1 bis 4 nicht entspricht, hat der Aussteller zurückzufordern und durch eine berechtigte Bescheinigung zu ersetzen. Die berechtigte Bescheinigung ist als solche zu kennzeichnen. Wird die zurückgeforderte Bescheinigung nicht innerhalb eines Monats nach Zusendung der berechtigten Bescheinigung an den Aussteller zurückgegeben, hat der Aussteller das nach seinen Unterlagen für den Empfänger zuständige Finanzamt schriftlich zu benachrichtigen. Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht, wenn die Bescheinigung den Absätzen 1 bis 4 nur wegen des Betrags der nach § 52 zu vergütenden Körperschaftsteuer (Absatz 1 Nr. 5) oder wegen der Leistungen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt (Absatz 1 Nr. 1 und 6), nicht entspricht. Ist die Bescheinigung auch wegen anderer Angaben unrichtig, so sind nur die anderen Angaben zu berichtigen.

(6) Der Aussteller einer Bescheinigung, die den Absätzen 1 bis 4 nicht entspricht, haftet für die auf Grund der Bescheinigung verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile. Ist die Bescheinigung nach § 45 durch ein inländisches Kreditinstitut auszustellen, so haftet die Körperschaft auch, wenn sie zum Zweck der Bescheinigung unrichtige Angaben macht oder wenn sie den Betrag der nach § 52 zu vergütenden Körperschaftsteuer mitteilt, ohne daß die in Absatz 2 bezeichneten Voraussetzungen vorliegen. Der Aussteller haftet nicht, wenn er die ihm nach Absatz 5 obliegenden Verpflichtungen erfüllt hat.

§ 45 Bescheinigung eines Kreditinstituts

(1) Ist die in § 44 Abs. 1 bezeichnete Leistung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig und wird sie für Rechnung der Körperschaft durch ein inländisches Kreditinstitut erbracht, so hat das Kreditinstitut dem Anteilseigner eine Bescheinigung mit den in § 44 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 bezeichneten Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erteilen. Die Leistung ist auch insoweit als Einnahme des Anteilseigners im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes auszuweisen, als für die Leistung Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt. Aus der Bescheinigung muß hervorgehen, für welche Körperschaft die Leistung erbracht wird.

(2) Ist die Aktie im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen nicht in einem auf den Namen des Empfängers der Bescheinigung lautenden Wertpapierdepot bei dem Kreditinstitut verzeichnet, so hat das Kreditinstitut die Bescheinigung durch einen entsprechenden Hinweis zu kennzeichnen.

(3) Über die nach Absatz 2 zu kennzeichnenden Bescheinigungen hat das Kreditinstitut Aufzeichnungen zu führen. Die Aufzeichnungen müssen einen Hinweis auf den Buchungsbeleg über die Auszahlung an den Empfänger der Bescheinigung enthalten.

(4) § 44 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2, 3 Nr. 2 und 3 sowie Abs. 4 bis 6 ist sinngemäß anzuwenden. In den Fällen des § 44 Abs. 6 Satz 2 haftet das Kreditinstitut nicht.

§ 46 Bescheinigung eines Notars

(1) Die erstmalige Veräußerung eines Dividendenscheins kann von dem Anteilseigner nur durch die Bescheinigung eines inländischen Notars nachgewiesen werden, in der die folgenden Angaben enthalten sind:

1. der Name und die Anschrift des Veräußerers des Dividendenscheins;
2. die Bezeichnung des Wertpapiers und des Emittenten sowie die Nummer des Dividendenscheins;
3. der Tag der Veräußerung;
4. der Veräußerungspreis;
5. die Bestätigung, daß der Dividendenschein in Gegenwart des Notars von dem Bogen, der die Dividendenscheine und den Erneuerungsschein zusammenfaßt, getrennt und als veräußert gekennzeichnet worden ist.

Bei den in den Nummern 3 und 4 bezeichneten Angaben ist von den Erklärungen des Veräußerers auszugehen. § 44 Abs. 4 ist sinngemäß anzuwenden.

(2) Für die erstmalige Veräußerung von sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Ziff. 2 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes durch den Anteilseigner gilt Absatz 1 Satz 1 Nr. 1, 3, 4 und Satz 2 sinngemäß. Zusätzlich ist in der Bescheinigung anzugeben, daß der Veräußerer erklärt hat,

1. gegen welche Körperschaft sich die veräußerten Ansprüche richten,
2. daß er Anteilseigner der Körperschaft ist,
3. daß er die veräußerten Ansprüche nicht getrennt von dem Stammrecht erworben hat und
4. in welchem Jahr die veräußerten Ansprüche von der Körperschaft voraussichtlich erfüllt werden.

(3) Eine unrichtige Bescheinigung hat der Notar zurückzufordern. Wird die Bescheinigung nicht innerhalb eines Monats nach der Rückforderung zurückgegeben, hat der Notar das nach seinen Unterlagen für den Veräußerer zuständige Finanzamt schriftlich zu benachrichtigen.

§ 11 EINFÜHRUNG IN DIE STRUKTUR DER GESETZLICHEN REGELUNG ¹⁾

Der neue IV. Teil des KStG 1977 enthält ein enges Geflecht von Regeln und Ausnahmen. Er ist in fünf Abschnitte zu unterteilen:

1. die Generalklausel mit ihren drei Ergänzungsnormen in den §§ 27 - 30,
2. die allgemeinen Ergänzungen zu den Ergänzungsnormen in den §§ 31 - 33,
3. die besonderen Ergänzungen zu den Ergänzungsnormen in den §§ 34 - 39,
4. die Ergänzungs- und Ausnahmenormen zu der Generalklausel und ihren Ergänzungen in den §§ 40 - 43,
5. die Vereinfachungsnormen als Verfahrensvoraussetzungen in den §§ 44 - 47.

In den §§ 27 - 30 werden die Grundvoraussetzungen der Belastungsrechnung für eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft festgelegt. Zunächst enthält § 27 die Generalklausel für die sogenannte Herstellung der Ausschüttungsbelastung. Bei einer Gewinnausschüttung ist die eingetretene Tarifbelastung als Vorbelastung des verwendbaren Eigenkapitals auf die Höhe der Ausschüttungsbelastung abzuändern, um ein einheitliches "Belastungsniveau" von 36% des Einkommens zu erzielen. Infolgedessen mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer (§ 27 Abs. 1). Die Vorbelastung ist auf die deutsche Körperschaftsteuer beschränkt, die nach dem Systemwechsel entstanden ist (§ 27 Abs. 2). Die Abänderung der Steuerbelastung hat bei einem Gewinnverteilungsbeschluß für das beabsichtigte, ansonsten für das tatsächliche Ausschüttungsjahr zu erfolgen (§ 27 Abs. 3). Die Generalklausel bezweckt, daß der Steuersatz nicht mehr direkt auf den Gewinnausschüttungsbetrag angewendet wird. Dadurch soll ein einheitlicher Anrechnungsbetrag für die persönliche Steuer des Anteilseigners gewährleistet und so die Doppelbesteuerung der Körperschaftsteuergewinne vermieden werden. Zugleich soll die bisherige

1) vgl. auch Raupach, in: FR 1978, 570 ff.; Herzig, in: FR 1976, 441; Krebs, in: BB 1976 Beilage 3; Sarrazin, in: FR 1978, 493; L. Schmidt, in: NJW 1976, 2233; Pezzer, in: StuW 1976, 311; Wrede, in: DStZ 1976, 411, im übrigen: Weiße, KStG-Wegweiser S. 61 m.w.N.;

sogenannte "Schattenwirkung" beseitigt werden ¹⁾.

§ 28 ist die erste Ergänzung zur Generalklausel. Die Rechnungsgrößen der Generalklausel "Eigenkapital" und "seine Tarifbelastung" sollen nach den weiteren Vorschriften ermittelt werden (§ 28 Abs. 1). In dieser Ergänzungsnorm wird die Reihenfolge der versteuerten Gewinne festgelegt, wie sie in der Ausschüttung enthalten sein sollen. Die Reihenfolge wird bestimmt durch die abnehmende Belastung. Als "Belastung" werden die typisierten Steuersätze von 56%, 36% und 0% bezeichnet (§ 28 Abs. 2 Satz 1). Für die nicht versteuerten Gewinne ist die Aufzählung von eins bis vier in der Vergleichsrechnung maßgebend (§ 28 Abs. 2 Satz 2). Die Verwendungsfiktion umfaßt auch den sogenannten Minderungsbetrag, um für eine Ausschüttung möglichst wenig Eigenkapital zu verbrauchen (§ 28 Abs. 3 Satz 1). Im Gegensatz zum Minderungsbetrag wird der Erhöhungsbetrag vorab aus dem vorhandenen Eigenkapital gezehrt, so daß nur noch der Rest als verwendet gelten kann (§ 28 Abs. 3 Satz 2). Ohne Einfluß auf die Verwendungsfiktion ist für eine steuerbefreite Kapitalgesellschaft die Steuervergünstigung nach einem anderen Besteuerungsverfahren. Diese Vergünstigung soll sich auf die Gliederung des Eigenkapitals nicht auswirken (§ 28 Abs. 4). Zugleich werden dadurch Steuerbeträge wieder vereinnahmt, die im Anrechnungsverfahren zu Unrecht erstattet wurden ²⁾.

§ 29 enthält die zweite Ergänzungsnorm zur Generalklausel. An dieser Stelle wird der Begriff "verwendbares Eigenkapital" definiert. Das sogenannte verwendbare Eigenkapital ist vom übrigen Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft zu subtrahieren. Als Eigenkapital wird der Unterschiedsbetrag des Betriebsvermögens auf der Aktiv- und Passivseite der Steuerbilanz betrachtet, wie er sich vor Änderung der Körperschaftsteuer nach § 27 ergibt (§ 29 Abs. 1). Von diesem Betrag ist grundsätzlich das Nennkapital abzuziehen (§ 29 Abs. 2 Satz 1). Jedoch wird solches Nennkapital, das nach dem Systemwechsel durch eine Kapitalerhöhung aus

-
- 1) vgl. Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 365; Wrede, in: DStZ 1976, 411; Krebs, a.a.O., S. 14; Die Schattenwirkung entstand bei der direkten Anwendung des Steuersatzes, da ermäßigte Körperschaftsteuer als Teil des Einkommens der ausgeschütteten Körperschaft dem vollen Körperschaftsteuersatz unterlag. Dazu: Lange, Lehrbuch S. 151;
- 2) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O. S. 368;

Gesellschaftsmitteln entstanden ist, zum verwendbaren Eigenkapital gerechnet (§ 29 Abs. 3). Dabei ist in der Steuerbilanz jeweils das Betriebsvermögen anzusetzen, das sich in dem Jahr vor dem Gewinnermittlungsbeschluß oder der tatsächlichen Ausschüttung ergibt. Unklar ist die Zeitfrage bei der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung. Eine klare Angabe dazu ist nicht ersichtlich ¹⁾.

§ 30 beinhaltet die dritte Ergänzungsnorm zur Generalklausel. An dieser Stelle ist eine typisierte Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals niedergelegt. Dabei sind drei standatisierte Steuersatzgruppen vorgesehen, denen Gewinne mit einer Steuerquote von 56%, 36% und 0% zugeordnet werden ²⁾. Für die 0%-Gruppe sind nochmals vier Unterteilungen vorgesehen. Sie umfassen die ausländischen Einkünfte, allgemein unbesteuerter Einkünfte, Beträge aus "Altrücklagen" und Beträge aus "Neueinlagen" ³⁾.

Nach der Generalklausel mit ihren Ergänzungen werden in einem weiteren Sinnabschnitt in den §§ 31 - 33 Sonderprobleme der Vergleichsrechnung behandelt.

In § 31 wird erklärt, wie Ausgaben, die steuerrechtlich nicht als solche anerkannt werden, in der Vergleichsrechnung berücksichtigt werden. Da diese Beträge für die Gewinnausschüttung nicht mehr berücksichtigt werden können, müssen sie vom verwendbaren Eigenkapital abgezogen werden. Dabei handelt es sich besonders um bezahlte Steuern, nämlich die Körperschaftsteuererhöhung (§ 31 Abs. 1 Nr. 1), Steuern für vergünstigte Beträge (§ 31 Abs. 1 Nr. 2) und ausländische Steuern (§ 31 Abs. 1 Nr. 3). Diese bezahlten Steuern sind von den jeweiligen versteuerten Beträgen abzuziehen (§ 31 Abs. 1 Nr. 1-3). Weitere Betriebsausgaben, die gleichfalls steuerrechtlich nicht anerkannt werden, sind bei den Gewinnen abzuziehen, die mit 56% besteuert wurden. Wenn diese Beträge nicht ausreichen, sind nacheinander die übrigen typisierten Bilanzgruppen in Anspruch zu nehmen (§ 31 Abs. 2 Satz 1 und 2). Reichen auch diese Beträge nicht aus, so sind die Ausgaben vorzutragen (§ 31 Abs. 2 Satz 3).

1) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O. S. 369;

2) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O. S. 370;

3) zu dem Begriff vgl. S. 156;

Darüberhinaus sind "alte" gezahlte Betriebsausgaben immer bei "alten" Gewinnbeträgen abzuziehen, d.h., bei solchen, die vor dem Systemwechsel entstanden sind (§ 31 Abs. 3) ¹⁾.

Die in § 30 genannte Vergleichsrechnung basiert nur auf typisierten Steuersätzen. Die Ergänzungsnorm in § 32 schafft die Voraussetzung dafür, daß auch Gewinne, die nicht nach solchen Steuersätzen besteuert wurden, in die Vergleichsrechnung eingeordnet werden können. Diese Vereinfachungsnorm versucht also eine Brücke zwischen der Steuerwirklichkeit und dem Anrechnungsmodell zu schlagen. Das Aufteilungsverfahren ist durch die Ergänzungsnorm nur begrifflich, nicht aber im Detail beschrieben (§ 32 Abs. 2) ²⁾.

§ 33 regelt, wie Verluste in der Vergleichsrechnung zu berücksichtigen sind. Da diese Beträge zumindestens buchtechnisch das Eigenkapital gemindert haben, müssen sie aus dem verwendbaren Eigenkapital eliminiert werden. Deshalb sollen grundsätzlich Bilanzverluste bei den Gewinnen abgezogen werden, die mit 36% besteuert wurden (§ 33 Abs. 1). Dadurch wird gewährleistet, daß versteuerte Gewinne mit einer höheren Belastung ungemindert erhalten bleiben. Auf diese Weise erfolgt stets eine Anrechnung, so daß keine Nachsteuer erhoben wird. Beim Verlustvortrag ist bei dem zweiten Bilanzposten zunächst der Betrag hinzuzurechnen, der später abgezogen werden soll (§ 33 Abs. 2 Satz 1). Soweit noch Verluste aus den Jahren vor dem Systemwechsel vorgetragen werden soll, ist dieser Betrag zunächst bei den Altrücklagen zu buchen (§ 33 Abs. 2 Satz 2). Nur der Verlustrücktrag nach § 10d EStG hat keinen Einfluß auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals, damit der Körperschaft keine Nachteile entstehen (§ 33 Abs. 3) ³⁾.

In den §§ 34- 39 werden Lösungen für weitere Sonderprobleme des Anrechnungsverfahrens angeboten.

§ 34 regelt den Fall eines Steuererlasses oder einer Steuerermäßigung. Danach ist der Erlaß- bzw. Ermäßigungsbetrag zuzüglich des Gewinnbetrages von den Bilanzposten der steuerpflichtigen Gewinne auf die Bilanzposten der steuerfreien Gewinne umzubuchen ⁴⁾. Die Ergänzungsnorm in § 35 klärt, wie zu verfahren ist, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung

1) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O., S. 370; Pezzer, in: StuW 1976, 311;

2) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O., S. 371;

3) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O., S. 372;

4) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O., S. 372;

aufgedeckt wird. In einem solchen Fall soll sich die Körperschaftsteuer um 9/16 des Unterschiedsbetrages erhöhen. Damit der Erhöhungsbetrag und der Unterschiedsbetrag in späteren Jahren von neuen versteuerten Gewinnen abgezogen werden kann, ist zunächst ein negativer Bilanzposten zu bilden ¹⁾.

In den §§ 36 und 37 sind Anweisungen für die Gliederung der Vergleichsrechnung im Falle der Organshaft mit einer Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft enthalten. Danach hat der Organträger das verwendbare Eigenkapital der Organgesellschaft in seiner Vergleichsrechnung zu summieren mit Ausnahme der Ausgleichszahlungen, der Einlagen der Organgesellschafter und der Beträge, die die Organgesellschaft durch eine Gesamtrechtsnachfolge erlangt hat (§ 36). Entsprechend dieser Anweisung hat die Organgesellschaft in ihrer Vergleichsrechnung nur die von ihr versteuerten Gewinne, also die Ausgleichszahlungen, die Einlagen ihrer Gesellschafter und durch Gesamtrechtsnachfolge erworbenes Betriebsvermögen anzusetzen (§ 37 Abs.1). Stellt sich bei der Gewinnabführung heraus, daß der Organgesellschaft mehr verwendbares Eigenkapital verbleibt, als sie als Gewinne abführt, so hat sie den Unterschiedsbetrag als Einlage zu buchen (§ 37 Abs. 2 Satz 1). Führt die Organgesellschaft umgekehrt mehr Gewinne ab, wie die Vergleichsrechnung als verwendbares Eigenkapital ausweist, so soll der Unterschiedsbetrag aus den Neueinlagen gezehrt werden (§ 37 Abs. 2 Satz 2). Obwohl grundsätzlich die Verwendung von Einlagen zur Körperschaftsteuererhöhung führt, besteht in diesem Fall eine Ausnahme gemäß § 40 Nr. 1 ²⁾.

Die Ergänzungsnorm in § 38 regelt die Zusammenlegung zweier Körperschaften. Fusioniert eine anrechnungspflichtige Kapitalgesellschaft mit einer anderen anrechnungspflichtigen Gesellschaft, so sind die entsprechenden Bilanzgruppen zu addieren (§ 38 Abs. 1 Satz 1). Wird dagegen eine anrechnungspflichtige Kapitalgesellschaft mit einer steuerbefreiten Kapitalgesellschaft verbunden, so sind ihre gesamten versteuerten Gewinne in der Vergleichsrechnung der steuerbefreiten Kapitalgesellschaft als sonstige steuerfreie Vermögensmehrungen zu buchen (§ 38 Abs. 4).

1) vgl. Begr. zum Reg.E., in: a.a.O., S. 373; Krebs, a.a.O., S. 22;

2) vgl. Begr. zum Reg.E., in: a.a.O., S. 374;

Soweit in der ersten eigenen Bilanz der Unternehmerin nach dem Übergangszeitpunkt trotz der Addition keine echte Verdoppelung der Beträge eintritt, sind die Fehlbeträge bei den steuerfreien Gewinnen abzuziehen oder ist ein negativer Kapitalposten zu bilden, der durch spätere Zuführung ausgeglichen wird (§ 38 Abs. 1 Satz 2). Für den Abzug ist ausnahmsweise die umgekehrte Reihenfolge maßgeblich, die grundsätzlich für die Verwendungsfiktion gilt (§ 38 Abs. 2). Auch die umgekehrte Situation ist geregelt. Weist die erste eigene Bilanz der Unternehmerin eine größere Summe auf, wie die Addition ergeben müßte, so ist der überschießende Betrag als Neueinlage zu buchen (§ 38 Abs. 3) ¹⁾.

Die Ergänzungsnorm in § 39 ordnet die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals in zwei Fällen des Anteilserwerbs. Der erste Fall liegt vor, wenn ein inländischer Steuerpflichtiger Anteile an einer anrechnungspflichtigen Kapitalgesellschaft von einem wesentlich beteiligten Steuer-
ausländer erwirbt (§ 39 Abs. 1). Der zweite Fall tritt ein, wenn ein Steuerausländer, der wesentlich an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, Steuerinländer wird (§ 39 Abs. 6). Dabei ist stets ein solcher Teil der versteuerten Gewinne, die auf den Nennbetrag des Anteils entfallen, als Neueinlage zu buchen und gesondert auszuweisen (§ 39 Abs. 1 und Abs. 3). Dieser neue Einlagenbetrag ist aus folgenden Bilanzposten zu entnehmen: Mit den nach 56% und 36% versteuerten Gewinnen, den ausländischen Gewinnen, den Altrücklagen und den sonstigen Vermögensmehrungen (§ 39 Abs. 4 Satz 1). Soweit in diesen Bilanzposten noch Restbeträge zurückbleiben, dürfen sie nicht mehr gegen eine Gewinnausschüttung an den ehemaligen inländischen Steuerpflichtigen verrechnet werden (§ 39 Abs. 4 Satz 2). Diese Buchungsanweisung ist nicht anzuwenden auf Bagatellfälle, indem entweder keine wesentliche Beteiligung gegeben ist oder die Anschaffungskosten DM 100'000.- nicht übersteigen (§ 39 Abs. 2). Diese detaillierte Regelung soll verhindern, daß der Anrechnungsanspruch im Veräußerungspreis "mit verkauft" wird. ²⁾.

Einen weiteren eigenständigen Sinnabschnitt bilden die §§ 40 - 43.

1) vgl. Begr. zum Reg.E., in: BT-Drucks. 7/1470. S. 374;

2) vgl. Begr. zum Reg.E., in: BT-Drucks. 7/1470, S. 375; Herzig, in: StuW 1977, 318; Die Vorschrift wurde aufgehoben, vgl. BR-Drucks. 511/79 vom 19.10.1979;

Sie enthalten Einschränkungen und Ergänzungen zur Generalklausel und deren eigene Ergänzungsnormen.

Die in § 40 enthaltene Rechtsnorm schränkt die Rechtsfolge der Generalklausel ein. Ausnahmsweise erhöht sich die Körperschaftsteuer nicht, wenn Einlagen als verwendet gelten. Da Rückzahlungen von Einlagen nach der Körperschaftsteuerreform keine Einkünfte aus Kapitalvermögen mehr darstellen, braucht ein möglicher Anrechnungsanspruch nicht gesichert werden, so daß eine Belastung auf der Ebene der Körperschaft nicht erforderlich ist ¹⁾.

Eine Körperschaftsteuererhöhung, sprich eine Nachsteuer, wird gleichfalls nicht gefordert, wenn eine steuerbefreite Kapitalgesellschaft Gewinne an einen von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseigner oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ausschüttet, da beide gemäß § 51 nicht anrechnungsberechtigt sind (§ 40 Nr. 2). Diese Ausnahme besteht selbstverständlich nur, soweit die Befreiung gegeben ist (§ 40 Nr. 2 Satz 2) ²⁾.

Die Ergänzungsnormen in §§ 41 Abs. 1, 42 und 43 erweitern den Tatbestand für das Anrechnungsverfahren auf der Unternehmensebene. Für eine steuerpflichtige Kapitalgesellschaft besteht neben der Gewinnausschüttung eine Anrechnungsverpflichtung bei einer Kapitalherabsetzung und einer Liquidation (§ 41 Abs.1) . Darüberhinaus haben auch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie wirtschaftliche Vereine, die Anteilsrechte gewähren und darauf Leistungen an ihre Anteilseigner erbringen, das Anrechnungsverfahren durchzuführen (§ 43) ³⁾. Der letzte Tatbestand einer Anrechnungspflicht ist die Fusion einer Kapitalgesellschaft mit einer von der Körperschaftsteuer befreiten Steuerpflichtigen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. Dieser Vermögensübergang wird als Gewinnausschüttung betrachtet, soweit nicht Rücklagen aus der Zeit vor dem Systemwechsel in der Ausschüttung enthalten sein sollen (§ 42) ⁴⁾.

In § 41 Abs. 2 wird die sogenannte Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 2 ergänzt. Bei einer Kapitalherabsetzung soll zunächst der Betrag in der Ausschüttung enthalten sein, der nach dem Systemwechsel in Rücklagen

1) vgl. Krebs, a.a.O., S. 15;

2) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O., S. 376;

3) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O., S. 376, 377;

4) vgl. a.a.O., S. 377;

umgewandelt wurde ¹⁾.

Durch § 41 Abs. 3 wird die Definition des Begriffes des verwendbaren Eigenkapitals nachträglich ergänzt. Bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln sollen zunächst Beträge aus "Altrücklagen" vor Beträgen aus den "Neueinlagen" als Grundkapital gebucht werden. § 41 Abs. 4 enthält eine Buchungsanweisung für die Vergleichsrechnung des § 30. Bei einer Rückzahlung des Grundkapitals könnte sich bei dem Bilanzposten der steuerfreien Gewinne ein negativer Teilbetrag ergeben. Dieser negative Bilanzposten soll durch Beträge des Nennkapitals ausgeglichen werden, die entsprechend umzubuchen sind (§ 41 Abs. 4 Satz 1). Soweit kein ausreichendes Nennkapital zur Verfügung steht, ist die Umbuchung mit versteuerten Gewinnbeträgen in der Reihenfolge der zunehmenden Steuersatzhöhe auszugleichen (§ 41 Abs. 4 Satz 2) ²⁾.

Die §§ 44 - 46 bilden die letzte Sinneinheit des sogenannten IV. Teiles. Sie sollen die notwendige Rechtssicherheit im Vergütungsverfahren gewährleisten und zugleich die Voraussetzung für das Verwaltungsverfahren der Anrechnung schaffen. Deshalb sind die Inhalte von sogenannten Anrechnungsbescheinigungen detailliert geregelt. Diese Bescheinigungen sind von den anrechnungspflichtigen Steuerpflichtigen oder im Falle der Depotverwaltung von den Kreditinstituten auszustellen. Bei einer Veräußerung der Anteilsrechte hat ein Notar die Bescheinigung auszustellen. Um unberechtigte Steueranrechnungen zu vermeiden, besteht eine Haftungsregelung ³⁾.

§ 12 GESETZESTECHNISCHE ANALYSE DER GENERALKLAUSEL IN § 27

In der Kritik der juristischen Steuertechnik am IV. Teil des KStG wenden wir uns zunächst der Generalklausel des Anrechnungsverfahrens in § 27 zu.

Diese Vorschrift ist zugleich die zentrale Rechtsnorm des gesamten Verfahrens. Die Explikation des Telos demonstrierte, daß sie die finanz-

1) vgl. a.a.O., S. 376;

2) vgl. a.a.O., S. 377;

3) vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 7/5310 S. 17;

wissenschaftliche Essenz eines Anrechnungsverfahrens für den Fall einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft resümiert ¹⁾.

Die gedankliche Komprimierung eines Norminhaltes erfolgt - semiotisch betrachtet - durch eine Reduktion der Sprachzeichen. Von den vier von uns untersuchten Möglichkeiten werden in § 27 vorwiegend zwei angewendet, nämlich die Regel-Ausnahme-Technik und der Einsatz von Steuerrechtsbegriffen. In der Propädeutik erwiesen sich diese Methoden als kommunikationsfördernd. Es ist deshalb zu untersuchen, ob eine der aufgestellten Regeln verletzt wurde.

A. Unzureichende Kennzeichnung des Metasystems

Das Anrechnungsverfahren ist als finanzwissenschaftliches System eine Sonderregelung für die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne einer Körperschaft. Grundlage dieses Verfahrens ist die Besteuerung der thesaurierten Gewinne, da sich gemäß § 1 Abs. 2 die unbeschränkte Steuerpflicht auf sämtliche Einkünfte der Körperschaftsteuerpflichtigen erstreckt. In diesem Fall beträgt gemäß § 23 Abs. 1 der Steuersatz 56%. Demgegenüber ermäßigt er sich für die ausgeschütteten Gewinne gemäß § 23 Abs. 8 durch eine Belastungsrechnung einheitlich auf 36% ²⁾. Auch wenn infolge der Belastungsrechnung dieser Steuersatz nicht mehr direkt auf die ausgeschütteten Gewinne angewendet wird, so bleibt doch die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne, also das Anrechnungsverfahren auf der Unternehmensebene, die Ausnahme zur Grundregel.

Betrachtet man das Anrechnungsverfahren im IV. Teil des KStG als Ausnahmenormen zu den Grundnormen im II. Teil, so unterliegt die juristische Steuertechnik den in der Propädeutik genannten Regeln für diese besondere Form der Tatbestandstechnik. Damit Ausnahmenormen für den Gesetzesanwender klar erkennbar sind, sind sie als solche zu kennzeichnen ³⁾. Analysiert man daraufhin § 27, so erkennt man, daß es gerade an einer solchen Kennzeichnung fehlt.

Während die Grundregel sich aus den Elementen des Steuertatbestandes

1) i.d.S. Meyer-Arndt, in: DB 1977, 1017;

2) ebenso Krebs, in: DB 1976, Beilage 3 S. 4;

3) vgl. oben S. 77 ;

ergibt, muß sich der Gesetzesanwender bei der Lektüre von § 27 fragen, welchen Stellenwert diese Vorschrift für den Steuertatbestand einnimmt. Das Verhältnis der Belastungsrechnung für den Fall der auszuschüttenden Gewinne und die direkte Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes auf die zu thesaurierenden Gewinne bleibt für den Gesetzesanwender unzugänglich. Diese genannte Differenzierung ist jedoch eine der Grundlagen des Verständnisses des neuen Körperschaftsteuersystems. Sie muß deshalb für den Gesetzesanwender in aller Deutlichkeit erkennbar werden. An noch zu bestimmenden Stellen in der Gesetzessystematik des KStG 1977 sind deshalb folgende Angaben erforderlich:

- "Auf das zu versteuernde Einkommen ist der Steuersatz direkt anzuwenden. Auf das zur Verteilung kommende Einkommen ¹⁾ ist der Steuersatz indirekt anzuwenden. Auf das indirekte Verfahren sind die §§ ... anzuwenden."

Neben dieser übergreifenden Regel-Ausnahme-Technik von § 27 zu § 23 enthält die Generalklausel eine weitere in § 27 Abs. 3.

Soweit die Gewinnausschüttung auf einem Gewinnverteilungsbeschluß beruht, ist das beabsichtigte Ausschüttungsjahr für die Körperschaftsteuererhöhung, also die Nachsteuer oder Körperschaftsteuerminderung, also die Steuervergünstigung, maßgeblich. Wenn Gewinne ohne einen solchen Beschluß ausgeschüttet werden, wie z.B. bei einer verdeckten Gewinnausschüttung, so sind sie, wie bisher, im tatsächlichen Ausschüttungsjahr nachzuversteuern. Die Gesetzesverfasser gehen also vom Gewinnverteilungsbeschluß als dem Regelfall aus, da dieser nach den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften vorgesehen ist. Der davon abweichende Ausnahmefall ist der der verdeckten Gewinnausschüttung. Die Vorschrift enthält zwar mit der Angabe "übrigen Fälle" eine Kennzeichnung des Metasystems, jedoch ist diese Kennzeichnung ungeeignet. Da es nur um den Fall der verdeckten Gewinnausschüttung geht, könnte dieser Fall ausdrücklich genannt sein. Die ausdrückliche Nennung stellt zudem klar, daß die Körperschaftsteuerreform an der Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung nichts ändern wollte ²⁾.

1) zu dem Begriff: vgl. oben S. 65 ;

2) vgl. Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 341;

Ein Verständnis der Generalklausel kann der Gesetzesanwender derzeit nur erzielen, wenn er das finanzwissenschaftliche Anrechnungsverfahren als Metasystem kennt. Demgegenüber können die gesetzlichen Vorschriften dieses Wissen nicht vermitteln.

Für den intimen Kenner des finanzwissenschaftlichen Anrechnungsverfahrens erscheint deshalb der Tatbestand der Generalklausel auch nicht unvollständig und die Rechtsnorm als ganzes nicht unlogisch. Demgegenüber muß sie bei demjenigen Gesetzesanwender, der das Metasystem nicht kennt und auch keinen Hinweis auf dieses erhält, auf Verständnisschwierigkeiten stoßen. Betrachten wir dazu zunächst die notwendige Tatbestandsergänzung. Der Tatbestand lautet:

- "Schüttet eine ... Kapitalgesellschaft Gewinn aus"

Im Gegensatz zum bisherigen System des gespaltenen Steuersatzes verlangt das neue Körperschaftsteuersystem eine zusätzliche Anweisung im Tatbestand für die Besteuerung der ausschüttbaren Gewinne. Das bisherige System trennte strikt zwischen der Besteuerung der thesaurierten Gewinne und der der ausschüttbaren. Dabei wurde insbesondere der zur Ausschüttung kommende Gewinn, der in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr erzielt wurde, nur ermäßigt besteuert. Demgegenüber geht das Anrechnungsverfahren davon aus, daß der gesamte Gewinn, also auch der aus dem letzten Wirtschaftsjahr mit 56% vorversteuert wird. Die Anweisung also, daß zunächst alle Gewinne nach dem Regelsteuersatz zu versteuern sind, oder in den Worten der Gesetzesverfasser, die Tarifbelastung herzustellen ist, fehlt im Tatbestand des § 27 Abs. 1 . Tatbestandselement kann also nicht nur die Gewinnausschüttung sein, sondern muß auch die Tatsache sein, daß alle Gewinne, insbesondere jene aus dem letzten Wirtschaftsjahr vor der Gewinnausschüttung bereits nach dem Regelsteuersatz besteuert wurden. Nach dem derzeitigen Wortlaut ist nur eine Variante des Anrechnungsverfahrens verständlich ¹⁾, nämlich die für die in Rücklagen ruhenden Gewinne einer Kapitalgesellschaft. Demgegenüber bleibt der Hauptfall der Gewinnausschüttung, nämlich die Ausschüttung des laufenden Jahresgewinnes, völlig unklar.

1) ebenso: Meyer-Arndt, in: DB 1977, 1017;

Untersuchen wir nun die logische Verknüpfung von Tatbestand und Rechtsfolge, für die ebenfalls die Kenntnis des Metasystems essentiell ist. Der Zweck einer Rechtsnorm ist die Determination eines tatbestandlichen Seins durch eine Rechtsfolge, die selbst Ausdruck einer Sollensentscheidung ist ¹⁾. Wenn der Tatbestand ein bestimmtes Element nicht enthält, kann es auch nicht im Sinne einer Sollensordnung determiniert werden. Da der Tatbestand des § 27 Abs. 1 das Element der bestehenden Tarifbelastung gar nicht enthält, kann die Rechtsfolge logischerweise keine Korrektur anordnen. Aufgrund der Kenntnis des bisherigen Körperschaftsteuersystems muß der Gesetzesanwender sich fragen, warum sich die Körperschaftsteuer erhöhen oder erniedrigen soll für die laufenden Gewinne, wenn sie nach dem bisherigen System noch gar nicht versteuert worden sind. Wenn der Tatbestand von einer Hypothese ausgehen soll ²⁾, so muß diese Hypothese im Tatbestand enthalten sein. Ansonsten wird die Rechtsnorm unlogisch.

Die Analyse zeigt also, daß "das Denken in Belastungsgrößen", wie es von den Gesetzesverfassern gefordert wird ³⁾, durch den unrationalen Gebrauch der Regel-Ausnahme-Technik nicht möglich wird. Die mangelnde Kennzeichnung des Metasystems verschüttet den Zugang zum Verständnis der Rechengrößen und muß zwangsläufig zu Kommunikationsstörungen führen.

B. Unrationaler Gebrauch von Steuerrechtsbegriffen

Gegenstand der Kritik sind folgende in § 27 gebrauchten Begriffe:

1. der Begriff "Belastung", auch als "Tarifbelastung" und "Ausschüttungsbelastung",
2. der Begriff "Eigenkapital",
3. die Begriffe "Minderung" und "Erhöhung".

1) vgl. oben S. 33 ;

2) vgl. Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 364;

3) so Wrede, in: DStZ 1976, 414;

I. Der Begriff "Belastung"

Der Begriff "Belastung" ist im neuen Anrechnungsverfahren von zentraler Bedeutung ¹⁾. Das finanzwissenschaftliche System der Anrechnung beruht auf einem Denken in Belastungsgrößen zwischen der Tarifbelastung und der sogenannten Ausschüttungsbelastung. Wie wir bei der vorhergehenden Untersuchung gesehen haben, war die benutzte Tatbestandstechnik nicht geeignet, das neuartige Denken für den Gesetzesanwender transparent zu machen. Da der neue Begriff die benutzten Zeichen in einer Ausnahmeregelung reduziert, muß das Abstraktionsniveau dieses Begriffes an denen der Grundregel überprüft werden.

Die Propädeutik hat gezeigt, daß sich Begriffe in einer Grundregel und ihrer Ausnahme auf dem gleichen Abstraktionsniveau befinden müssen, damit dem Gesetzesanwender das Verhältnis von Regel und Ausnahme erkennbar wird ²⁾.

Studieren wir zum Vergleich die Grundregel in § 23, so heißt es dort:

"Die Körperschaftsteuer beträgt".

Das begriffliche Abstraktionsniveau von Regel und Ausnahme ist offensichtlich unterschiedlich. In der Grundregel wird der Begriff "Belastung" nicht gebraucht. Das Zeichen für den korrespondierenden Begriff in der Grundnorm lautet: "Körperschaftsteuer".

Dieser Begriff kennzeichnet ein Sollen. Danach hat eine Körperschaft eine bestimmte Steuer aufgrund eines bestimmten Tatbestandes zu zahlen. Der Begriff kann als Sollensbegriff bezeichnet werden. Die Begriffe in der Ausnahmenorm "Tarifbelastung" und "Ausschüttungsbelastung" kennzeichnen demgegenüber Zustände, ein Sein. Es ist ein gravierender Unterschied, ob ein bestimmter Betrag mit Steuer belastet werden soll, eine Steuer also entstehen soll oder ein Betrag mit Steuern belastet ist, eine Belastung entstanden ist. Die erste Regelung ist Ausdruck eines Werturteils in der Sprache der Rechtsnormen. Diese ordnen an, was sein soll. Die zweite Regelung ist Ausdruck eines ökonomischen Phänomens in einer Sprache, die Erfahrungen kennzeichnet.

Mit ökonomischen Erfahrungen beschäftigen sich die ökonomischen Wissen-

1) so Wrede, in: DStZ 1976, 413

2) vgl. oben S. 60 ;

schaften ¹⁾. In ihrer Literatur wird der Begriff "Belastung" häufig gebraucht ²⁾. Bei Erfahrungstatbeständen ist das Abstraktionsniveau angemessen. Hier werden Zustände analysiert und gefragt, wie die Steuerbelastung zu verteilen ist, damit sie aus ökonomischer Sicht möglichst gerecht ist.

Der Gesetzgeber dagegen stellt Werturteile auf. In den Steuergesetzen ordnet er bestimmte Belastungsgrößen an. Er sagt nicht, was ist, sondern was sein soll. Ob diese Belastung tatsächlich eintritt, entzieht sich zumeist seiner Kenntnis.

Der Gesetzgeber kann also nicht von bestimmten Belastungen ausgehen, sondern er kann nur bestimmte Belastungen mit dem Begriff der Steuer anordnen. Wenn wir nun zugrunde legen, daß dem Gesetzesanwender in Folge der mangelhaften Kennzeichnung das finanzwissenschaftliche Metasystem nicht bekannt ist, so muß das unterschiedliche Abstraktionsniveau der Begriffe zu Kommunikationsstörungen führen.

Die Analyse des begrifflichen Abstraktionsniveaus zeigt, daß die Gesetzesverfasser bei der Gestaltung der Begrifflichkeit das finanzwissenschaftliche System des Anrechnungsverfahrens nicht überwunden haben. Die Gegenüberstellung der benutzten Zeichen in der Grundregel und der Ausnahme machen deutlich, daß die Besteuerung der Gewinnausschüttung von der Besteuerung der thesaurierten Gewinne abgekoppelt wird. Es ist offensichtlich in der gedanklichen Vorstellung der Gesetzesverfasser etwas Verschiedenes. Diese klare Verschiedenartigkeit erstaunt umso mehr, da sich die Gesetzesverfasser in der Begründung zum Gesetzesentwurf ausdrücklich für die unveränderte Rechtsnatur der Körperschaftsteuer ausgesprochen haben ³⁾.

II. Der Begriff "Eigenkapital"

An dem Begriff "Eigenkapital" wollen wir das Verbot der begrifflichen Neuzeuweisungen und das Gebot der Erforderlichkeit überprüfen, da diesen

1) vgl. oben S. 16, 40;

2) vgl. dazu Haller, Die Steuern, S. 132; Schmölders, Steuerlehre S. 119 ff.;

3) vgl. Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 326; ebenso Wrede, in: DStZ 1976, 412;

Zeichen bereits ein anderer Begriffsinhalt in anderen Steuergesetzen zugewiesen wurde.

Das Zeichen "Eigenkapital" steht für eine Rechengröße der betrieblichen Rechnungslegung. Elemente des Begriffsinhaltes sind z.B. bei einer Aktiengesellschaft das Grundkapital, der Bilanzgewinn sowie die in Rücklagen gestellten Gewinne. Diese Rechnungsgröße bildet ein Summand auf der Passivseite der Handelsbilanz ¹⁾. Da die Begrifflichkeit der betriebswirtschaftlichen Handelsbilanz vom Steuergesetzgeber gemäß § 8 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 3 EStG in das Einkommensteuerrecht übernommen wurde, ist dem Zeichen Eigenkapital bereits ein bestimmter Begriffsinhalt zugewiesen. In § 27 wird dem Zeichen eine neuer Begriffsinhalt zugewiesen. Der neue Begriffsinhalt in § 29 lautet: "Unterschiedsbetrag zwischen dem auf der Aktivseite und dem auf der Passivseite der Steuerbilanz ausgewiesenen Betriebsvermögens". Diese Neuzuweisung ist umso bedauerlicher, als diesem Begriffsinhalt wiederum ein anderes Zeichen zugewiesen war. Die genannte Zeichenmenge war bisher in der betriebswirtschaftlichen Handelsbilanz mit dem Zeichen "Reinvermögen" verbunden ²⁾. Die Abänderung der entsprechenden Zuweisung verstößt eindeutig gegen das aufgestellte Verbot der begrifflichen Neuzuweisung. In der Propädeutik konnten wir nachweisen, daß eine begriffliche Neuzuweisung einen Störfaktor der Kommunikation über den Regelungsinhalt indiziert ³⁾.

Untersuchen wir nun die Erforderlichkeit des neuen Begriffes, d.h. die Frage, ob dieser Begriff durch einen anderen ersetzt werden könnte ⁴⁾.

Ausgangspunkt möglicher Bedenken sind drei Tatsachen:

1. Grundlage der Verwendungsfiktion ist nicht das Eigenkapital, sondern nur das sogenannte verwendbare Eigenkapital. Der Begriff Eigenkapital ist also nur eine Durchgangsgröße.
2. Der Begriff Eigenkapital wurde im ersten Entwurf zum KStG 1977 noch

1) so Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht S. 35;

2) vgl. Wöhe, Steuerlehre S. 10, Rose, Betrieb und Steuern S. 139;

3) vgl. oben S.65 ;

4) vgl. oben S.50 ;

nicht gebraucht ¹⁾.

3. Das Körperschaftsteuergesetz geht in den nicht reformierten Teilen vom Begriff des Einkommens aus.

Um die Erforderlichkeit des neuen Zeichens im einzelnen beurteilen zu können, müssen wir uns zunächst mit den inhaltlichen Überlegungen der Gesetzesverfasser vertraut machen, die diese an das neue Zeichen knüpfen wollten.

Nach Auffassung der Bundesregierung ²⁾ war die Ursache der bisherigen Doppelbesteuerung der Körperschaftsteuergewinne die Tatsache, daß die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne an dem Gewinnverteilungsbeschluß anknüpfte. Dieser Nachteil soll nun durch die neue Belastungsrechnung beseitigt werden. Mit Hilfe des neuen Begriffes "Eigenkapital" soll der einfache Gedanke zum Ausdruck gebracht werden, daß eine Gewinnausschüttung sowohl das Reinvermögen mindert, das nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten festgestellt wird, als auch das Betriebsvermögen, das nach den Ermittlungsvorschriften des Steuerrechts festgestellt wird ³⁾. Da das Reinvermögen dem Eigenkapital in der Handelsbilanz entspricht, bemühte man zur Transparenz dieses genialen Gedankens dieses Begriffswort in der guten Hoffnung, daß es geeignet sei, die Verbindung zwischen Steuerbilanz und Handelsbilanz herzustellen.

Diese gedankliche Verbindung hätte durch einen bereits bekannten Begriff geschaffen werden können. Dabei hätte man einheitlich vom Einkommensbegriff ausgehen können. Da das Anrechnungsverfahren gar nicht auf das Eigenkapital, sondern nur auf das verwendbare Eigenkapital abstellt, umfaßt dieser Begriffsinhalt die in Rücklagen gestellten Gewinne und den laufenden Jahresgewinn. Diese Beträge sind steuerlich gesehen Einkommen. Um nun deutlich zum Ausdruck zu bringen, daß es sich um bereits versteuertes Einkommen handelt, sollte die neue Belastungsrechnung von der Rechengröße "des versteuerten Einkommens" ausgehen. Diese Zeichen machen einen neuen Begriff entbehrlich. Sie dienen der weiteren Vereinheitlichung des Einkommensbegriffes ⁴⁾. Sie machen zudem deutlich, daß das neue An-

1) vgl. Thiel, Die Reform, S. 54;

2) vgl. oben S. 21;

3) so Jünger, in: DB 1976, 1924; Wrede, in: DStZ 1976, 412, 413;

4) vgl. dazu oben S. 65; im übrigen: Tipke, in: StuW 1980, 1;

rechnungsverfahren differenziert zwischen der Besteuerung der thesaurierten Gewinne, wo es auf das zu versteuernde Einkommen ankommt und der Besteuerung der auszuschüttenden Gewinne, wo es auf das versteuerte Einkommen ankommt. Aus dieser Sicht ist der neue Begriff "Eigenkapital" nicht erforderlich. Sein zusätzlicher Gebrauch erschwert die Kommunikation.

III. Die Begriffe "Erhöhung" und "Minderung"

Die Generalklausel enthält neben den genannten noch zwei weitere Begriffe. Sie stehen auf der Rechtsfolgendeite der Generalklausel. Für die gesetzgebungstechnische Analyse ist zu fragen, ob die Begriffsworte "Erhöhung" und "Minderung" tatsächlich den Begriffsinhalt veranschaulichen, den sie als Begriffe auf der Rechtsfolgendeite einer Rechtsnorm veranschaulichen können. Wenn dies nicht der Fall ist, beinhaltet der Gebrauch dieser Steuerrechtsbegriffe ein Verstoß gegen das Gebot der Anschaulichkeit ¹⁾.

Begriffe auf der Rechtsfolgendeite einer Steuerrechtsnorm können als Normativbegriffe bezeichnet werden. Sie veranschaulichen einen Begriffsinhalt, der sich als logische Folge ergibt, wenn die Voraussetzungen des Tatbestandes vorliegen. Als Normativbegriffe ist ihr Begriffsinhalt festgelegt. Ihre syntaktische Dimension weist also statische Elemente auf, wie dies beim Begriffswort "Steuer" der Fall ist. Da sich die Steuer nach der Legaldefinition des § 3 AO als logische Folge aus der Existenz eines bestimmten Tatbestandes ergibt, ist die Steuer an das Verhalten des Steuerpflichtigen gebunden. Wenn sich das Verhalten ändert, z.B. durch die Thesaurierung oder die Ausschüttung von Gewinnen, kann sich auch die Steuer als Rechtsfolge ändern. Wenn jedoch das Verhalten statisch ist, dann muß logischerweise auch die Steuer automatisch als ein statisches Element nachfolgen.

Die Begriffe "Erhöhung" und "Minderung" stehen auf der Rechtsfolgendeite der in § 27 enthaltenen Rechtsnorm. Infolgedessen müssten es Normativbegriffe sein. Da der Tatbestand von dem monokausalen Verhalten der

1) vgl. oben S. 63;

Gewinnausschüttung ausgeht, muß der Normativbegriff zwangsläufig ein statisches Element haben. Das ist jedoch im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die syntaktische Dimension beider begrifflicher Zeichen weist ein dynamisches Element auf. Geht man zurück von dem Zeichengebrauch auf die gedankliche Sphäre, so steht dem monokausalen Verhalten des Steuerpflichtigen auf der Tatbestandsseite ein binäres Verhalten der Steuer gegenüber. Damit veranschaulichen die gebrauchten Zeichen "Erhöhung" und "Minderung" etwas, was sie auf der Rechtsfolgenrechte Seite einer Steuerrechtsnorm gar nicht veranschaulichen können. Damit ist der Versuch der Gesetzesverfasser gescheitert, den Gedanken der Belastungsrechnung unmittelbar als Rechtsfolge der Generalklausel aufzunehmen. Da die Belastungsrechnung eine Variabilität als Rechtsfolge voraussetzt, kann sie logischerweise bei einem monokausalen Tatbestand gar nicht Rechtsfolge sein. Damit aber nun der Gedanke der Belastungsrechnung einen semantischen Ausdruck auf der Rechtsfolgenrechte Seite der Generalklausel finden kann, muß das Ergebnis der Belastungsrechnung als Rechtsfolge begrifflich gefasst werden. Dieses Ergebnis ist monokausal. Die dafür benutzten Zeichen könnten lauten:

- "Im Falle der Gewinnausschüttung, beträgt der Steuersatz einheitlich 36%."

Auch diese begriffliche Analyse zeigt also, daß die Gesetzesverfasser die Begrifflichkeit des finanzwissenschaftlichen Anrechnungsverfahrens nicht überwunden haben. Der Versuch, die Belastungsrechnung unmittelbar als Rechtsfolge zu normieren, mußte begrifflich scheitern. Die bisherige Kritik ergab, daß in der Generalklausel zwei an sich kommunikationsfördernde Gesetzgebungstechniken regelwidrig eingesetzt wurden. Die Gesetzesverfasser stellen mit diesen Verständlichkeitsmechanismen zu hohe Anforderungen an die gedankliche Mitarbeit der Gesetzesanwender. Das finanzwissenschaftliche Metasystem wird an vielen Stellen als bekannt vorausgesetzt. Da diese Informationen nicht bestehen, könnte die gedankliche Essenz des Anrechnungsverfahrens, das sogenannte Denken in Belastungsgrößen, keinen sprachlichen Ausdruck finden. Die neu eingeführten Steuerrechtsbegriffe vermochten diese Ergebnisse gleichfalls nicht herbeizuführen.

C. Verbotswidriger Gebrauch unilateraler Zeichen und der Fiktion

Nachfolgend werden wir auf solche Gesetzgebungstechniken eingehen, die sich in der Propädeutik als Störfaktoren der Kommunikation erwiesen haben. Dabei ist zunächst der Gebrauch unilateraler Zeichen ¹⁾ und dann der der Fiktion als Zeichen zu untersuchen.

In der Generalklausel des § 27 sind folgende Sprachzeichenmengen als Besonderheiten der Rechtsprache zu beobachten:

- "bei Anwendung eines Steuersatzes von",
- "zur Tarifbelastung gehört",
- "die Ausschüttung beruht",
- "die Ausschüttung erfolgt"

Diese Sprachzeichen sind für den Informationsempfänger schwer zu decodieren. Sie sind mit großer Wahrscheinlichkeit in seiner Codmenge nicht enthalten. Es handelt sich dabei - grammatikalisch gesehen - um Substantivierung und Passivkonstruktionen, die in der Umgangssprache weniger gebräuchlich sind. Der Gesetzesanwender wird für den Verständnisprozeß zweifach denken müssen. Er muß zunächst die Bedeutung der Zeichen finden. Sodann wird er versuchen, sie durch eigene zu ersetzen.

Neben diesen Sprachzeichen aus der Rechtsprache lassen sich folgende besondere Zeichenmengen beobachten:

- "So mindert oder erhöht sich"
- "Das verwendet gilt"
- "....., die sich ergibt"
- "Zur Tarifbelastung gehört"
- "Soweit sie entstanden ist"
- "Beruht die Ausschüttung"
- "So tritt die Minderung ein"
- "In dem das Wirtschaftsjahr endet ..."
- "Ändert sich die Körperschaftsteuer.."

1) vgl. oben S. 82 ;

Die benutzten Zeichen sind geeignet ein Verfahren zu beschreiben und ähneln etwa jenen, die von der Steuerreformkommission gebraucht wurden, um die Determinanten ihres Modells zu kennzeichnen ¹⁾. Als Ausdrucksformen einer befehlenden Rechtsnorm dagegen sind sie ungeeignet. Die Zeichen der Rechtssprache müssen die imperativistische Struktur von Rechtsnormen nachzeichnen. Der Gesetzesanwender erwartet auch semantisch einen Normbefehl, der sein Verhalten im Sinne der Rechtsordnung bewerten oder abändern soll. Diese Funktion können die benutzten Zeichen nicht erfüllen. Wenn sich eine Steuer mindert oder erhöht, ein Eigenkapital als verwendet gilt oder eine Minderung der Steuer eintreten kann, symbolisieren die Sprachzeichen keine Anweisung an eine Person, sondern die Beschreibung eines Sachverfahrens. In diesem Verfahren wird die Entwicklung des Objektes unter bestimmten Determinanten beobachtet. Die Sprachzeichen schildern also nicht den Sachverhalt, daß ein Steuerpflichtiger einen bestimmten Steuertatbestand erfüllt. Sie gehen vielmehr davon aus, daß eine bestimmte Steuer entstanden ist und geben nun an, was mit dieser entstandenen Steuer zu geschehen hat.

Die benutzten Sprachzeichen deuten damit erneut eine Wesensänderung der Körperschaftsteuer an. Danach unterscheiden die Gesetzesverfasser zwischen der Besteuerung der thesaurierten Gewinne, die mit ganz anderen Sprachzeichen beschrieben wird und der Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne. Die Generalklausel hat danach nur noch das Ziel, einen bestimmten Anrechnungsbetrag auf der Unternehmensebene für die Durchführung der Körperschaftsteueranrechnung auf der Anteilsebene zu erzielen. Die Sprachformen demonstrieren damit ein Denken, das der Teilhabersteuer sehr nahe kommt. Nach dieser Idee sind die Anteilseigner die Eigentümer des Unternehmens, so daß sich eine Besteuerung der Unternehmensgewinne erübrigt ²⁾. Da sich diese Besteuerung erübrigt, bedarf es keiner Normbefehle an die unternehmerischen Steuerpflichtigen, sondern nur noch der Beschreibung eines Verfahrens. Damit zeigt die Analyse der Sprachzeichen eine deutliche Divergenz zwischen den Aussagen der Gesetzesverfasser in der Begründung zum Entwurf des KStG und dem Denken der Gesetzesverfasser, die die benutzten Sprachzeichen symbolisieren.

1) vgl. oben S. 19 ;

2) vgl. dazu die Stellungnahme der Steuerreformkommission oben S. 19 ;

Wenden wir uns nun der in § 27 gebrauchten Fiktion zu. Sie lautet:

"Eigenkapital,, das nach § 28 als für die Ausschüttung verwendet gilt"

Bei der begrifflichen Analyse haben wir bereits herausgefunden, daß dem Zeichen "Eigenkapital" eine neue Bedeutung in der Generalklausel zugewiesen wurde ¹⁾. Da die Neuuzuweisung erst in § 29 durch die Legaldefinition aufgedeckt wird, muß der Gesetzesanwender in der Generalklausel zunächst von der ursprünglichen Bedeutung ausgehen. Danach steht das Zeichen für eine Rechengröße in der Handelsbilanz. Eine solche Rechengröße aber ist nicht verwendungsfähig. Sie kann nur gebucht oder gerechnet werden ²⁾. Selbst wenn der Gesetzesanwender davon ausgeht, daß diese Rechengröße gebucht werden soll, so ist eine Buchung gegen eine Gewinnausschüttung nicht möglich. Das Eigenkapital umfaßt in der Handelsbilanz das Grundkapital, den Bilanzgewinn sowie den in Rücklagen gestellten Gewinn. Nach den einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften stehen aber für eine Gewinnausschüttung nur der laufende Gewinn, nicht aber das Grundkapital und die thesaurierten Gewinne zur Verfügung. Selbst wenn der Gesetzesanwender zudem die nachfolgende Legaldefinition berücksichtigt, kann er kein Verständnis erzielen. Auch das gesamte Betriebsvermögen kann im gesetzlichen Regelfall nicht für eine Gewinnausschüttung verwendet werden, da - wie bereits erwähnt - das Stammkapital und die in Rücklagen gestellten Gewinne grundsätzlich nicht an die Gesellschafter verteilt werden können.

Obwohl der Gesetzesanwender weiß, daß Eigenkapital und Gewinnausschüttung nicht identisch sein können, verlangt der Gesetzesverfasser im Wege der Fiktion vom Gesetzesanwender diese Gleichsetzung, die so in der Realität nicht existieren kann. Der Gesetzesverfasser verlangt damit die Identifikation des nicht Identischen, wie es dem Wesen der Fiktion entspricht. Wie wir in der Propädeutik nachweisen konnten, setzt die Fiktion als Gesetzgebungstechnik eine umfangreiche gedankliche Mitarbeit des Gesetzesanwenders voraus und impliziert damit Störfaktoren der Kommunikation ³⁾.

1) vgl. oben S. 136 ;

2) ebenso Thiel, Die Reform S. 25 zum früheren Begriff "Betriebsvermögen" im ersten Entwurf;

3) vgl. oben S. 89 ff.;

Zweck der Fiktion ist es, den bereits beschriebenen grundlegenden Gedanken von der gleichmäßigen Subtraktion des Bilanz- und Steuergewinns zu demonstrieren ¹⁾. Dabei ist zu befürchten, daß diese Demonstration bei jenem Gesetzesanwender fehlschlagen muß, dem das finanzwissenschaftliche Anrechnungsmodell unbekannt ist. Da die Fiktion in der Generalklausel nicht nur die gedankliche Mitarbeit des Gesetzesanwenders, sondern auch zusätzliche Informationen voraussetzt, ist sie auch hier eine der Hauptstörfaktoren der Kommunikation im Gesetzgebungsverfahren.

Die gebrauchte Fiktion erschwert nicht nur das Decodieren der Zeichen, sondern verursacht eine logische Divergenz zwischen Tatbestand und Rechtsfolge. Im Tatbestand wird eine wahre Tatsache ausgesprochen, die mit einer Hypothese ergänzt werden muß. Sie lautet:

- "Schüttet eine Kapitalgesellschaft
"versteuerte" Gewinne aus"

Die Rechtsfolge basiert auf einer Fiktion, und damit auf einer unwahren Tatsache. Da die Rechtsfolge aufgrund der Fiktion wenigstens teilweise unwahr ist, wird in dieser Rechtsnorm eine wahre Tatsache mit einer unwahren Tatsache verknüpft. Eine solche Verknüpfung ist nach den Gesetzen der Logik nicht möglich ²⁾. Deshalb kann diese Rechtsfolge logischerweise nicht aus dem Tatbestand folgen.

D. Unkorrekter Gebrauch der Legaldefinition für die Begriffe "Tarifbelastung" und "Ausschüttungsbelastung"

Der Belastungsbegriff ist nach der Vorstellung der Gesetzesverfasser für das Anrechnungsverfahren von zentraler Bedeutung. Die begriffliche Analyse zeigte, daß es sich um keinen normativen Begriff handelt. Da dieser Begriff dem Gesetzesanwender bisher unbekannt war, kommt den Legaldefinitionen für die Begriffe "Tarifbelastung" und "Ausschüttungsbelastung" besondere Bedeutung zu. Sie könnten der Transparenz des gedanklichen Anrechnungsverfahrens dienen, wenn sie rational gebraucht worden wären. Jedoch bestehen Bedenken, ob die Technik dieser Definitionen den

1) vgl. oben S. 138;

2) vgl. zur Aussagenlogik, Klug, Logik, S. 21;

gewünschten Zweck tatsächlich ermöglicht.

Beide Definitionen sind in ihrer Art unterschiedlich.

Der Begriff "Tarifbelastung" wird zunächst durch eine Nominaldefinition erklärt. Danach ist die "Tarifbelastung" die bei der Kapitalgesellschaft eingetretene Belastung des Eigenkapitals. Diese Erklärung ist eine reine Sprachregelung. Sie wird nachträglich erläutert, indem es in § 27 Abs. 2 heißt:

- "Zur Tarifbelastung ... gehört nur die Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer, soweit sie nach dem 31. Dezember 1976 entstanden ist."

Dieser Nachsatz schränkt die insoweit bekannte Bedeutung durch qualitative und temporäre Elemente ein ¹⁾. Dadurch ändert sich zugleich die Definitionsart. Aus einer reinen Sprachregelung wird eine Sachregelung, denn die beiden Elemente zählen zu den Grundbestandteilen des gesetzlichen Anrechnungsverfahrens. Die quantitative Angabe bedeutet, daß Einkünfte aus dem Ausland, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, stets nachzuversteuern sind. Dies geschieht, da diese Beträge als sogenanntes EK O ²⁾ zur Anrechnung gelangen. Da der Anrechnungssatz "steuersatz" 36% beträgt, tritt eine Körperschaftsteuererhöhung von 0 auf 36% ein. Diese neue Mehrbelastung beseitigt die bisherige Privilegierung ausländischer Einkünfte ³⁾. Die temporale Einschränkung bedeutet, daß Gewinne aus Rücklagen, die vor dem Systemwechsel gebildet wurden, bei einer Anrechnung stets nachzuversteuern sind. Da diese Beträge ebenfalls als sogenanntes EK O3 ⁴⁾ zu buchen sind, und der Anrechnungssatz 36% beträgt, erhöht sich die Körperschaftsteuer von 0 auf 36%. Diese Mehrbelastung der Unternehmensgewinne ist einmalig und wird als System notwendig bezeichnet.

-
- 1) So die ausdrückliche Absicht der Gesetzesverfasser in der Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 365/366;
 - 2) vgl. dazu oben S. 157; Als EK O wird in der Steuerpraxis die typisierte Bilanzgruppe bezeichnet, die sich aus un versteuerten bzw. mit 0% versteuerten Beträgen zusammensetzt.
 - 3) vgl. Krebs, a.a.O., S. 17, kritisch dazu: Meyer-Arndt, in: DB 1977, 1017; Mayer-Wegelin, in: DB 1976, 1599; Wohlschlegel, in: FR 1976, 244;
 - 4) vgl. dazu oben S. 157, Als EK O3 bezeichnet die Steuerpraxis die Teile des verwendbaren Eigenkapitals, die vor dem Systemwechsel entstanden sind;

Es ist nicht Aufgabe einer gesetzestechnischen Kritik diese Mehrbelastungen von Unternehmensgewinne zu kritisieren, da nur die sprachliche Gestaltung eines Gesetzes mit Hilfe dieser Technik geformt werden soll. Jedoch muß es das Ziel der juristischen Steuertechnik sein, gedankliche Regelungen für den Gesetzesanwender so transparent zu machen, daß er den Gedanken des Gesetzesverfassers tatsächlich versteht. Ob dieses Ziel bei der Definition für den Begriff "Tarifbelastung" erreicht wird, erscheint überaus zweifelhaft. Der unrationale Gebrauch der Legaldefinition indiziert Störfaktoren der Kommunikation. Es wurden weder die Geeignetheit einer Legaldefinition geprüft, noch wurden die teleologischen Anforderungen einer Legaldefinition ermittelt. Die benutzte Definition ist eine kombinierte Sprach- und Sachregelung. Dabei ist die Sachregelung besonders ungeeignet, da an dieser Stelle wesentliche Informationen über das Anrechnungssystem gegeben werden, die sprachlich verschüttet bleiben. Da die Definition im Kontext lokalisiert ist, wird sie schon als solche schwer zu erkennen sein.

Gegen die Definition des Begriffes "Ausschüttungsbelastung" stehen ähnliche Bedenken. Auch diese Definition ist eine Sachregelung und ist im Kontext lokalisiert. Da aufgrund der Definition die Ausschüttungsbelastung 36% beträgt, bedeutet dies, daß der Steuersatz der ausgeschütteten Gewinne einheitlich auf 36% festgelegt wurde. Die Definition ist der einzige Ort im gesamten Gesetzestext, an dem der Steuersatz für die Gewinnausschüttung genannt wird. Da ein Gesetzesanwender eine solche fundamentale Angabe eines Steuergesetzes in einer Definition nicht vermutet, muß auch diese Definition als ein Störfaktor der Kommunikation betrachtet werden. Eine mögliche Ursache dieses systembrechenden Denkfehlers ist der Gedanke, daß es im Anrechnungsverfahren keinen Steuersatz mehr gibt ¹⁾.

E. Zusammenfassung der Einzelergebnisse

Das Anrechnungsverfahren im neuen Körperschaftsteuergesetz beginnt mit einer Generalklausel. In dieser Vorschrift ist der Grundgedanke des

1) so Begr. zum RegE. in: BT-Drucks. 7/1470 S. 329, 362;

finanzwissenschaftlichen Verfahrens als Essenz enthalten. Diese gedankliche Essenz bewirkt, daß umfangreiche Sprachzeichenmengen erheblich reduziert werden. Die Reduktion von Zeichenmengen hat sich in der Propädeutik als besonders kommunikationsfördernd erwiesen. Bei der Sprachgestaltung der Generalklausel des Anrechnungsverfahrens jedoch indiziert der Gebrauch dieser juristischen Techniken Kommunikationsstörungen. Mit Hilfe einer mehrfachen Regel-Ausnahme-Technik und neuen Steuerrechtsbegriffen wurde zu viel auf zu engem Raum sprachlich ausgedrückt. Dies hat zur Folge, daß der Gesetzesanwender überfordert wird und letztlich eine Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender scheitern musste. Dabei wurden im einzelnen folgende juristische Steuertechniken eingesetzt:

1. Bei der gebrauchten Regel-Ausnahme-Technik wurde das Metasystem, also das Verhältnis vom Anrechnungsverfahren zur Besteuerung der thesaurierten Gewinne, unzureichend gekennzeichnet. Der Gesetzesanwender sollte ohne zusätzliche Aufklärung erkennen, daß hier ein Regel-Ausnahme-Verhältnis vorliegt.
 2. Darüberhinaus werden die Sprachzeichen durch den Einsatz von neuen Steuerrechtsbegriffen reduziert. Diese Begriffe sind nicht steuerrechtskonform und zudem teilweise überflüssig.
 3. Neben den neuen Begriffen stehen überwiegend unilaterale Zeichen, die in Steuergesetzen ebenfalls unbekannt sind. Sowohl die Begriffe als auch diese Zeichen deuten eine Wesensänderung der Körperschaftsteuer an, die nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers nicht beabsichtigt ist. Der Zeichengebrauch führt deshalb zu der These, daß den Gesetzesverfassern die Transformation des finanzwissenschaftlichen Anrechnungsverfahrens in das Körperschaftsteuergesetz nicht in vollem Umfang gelungen ist.
 4. Zu den schwer decodierbaren neuen Zeichenmengen tritt zudem die Fiktion. In der Propädeutik haben wir ihren Unwert belegt, da sie nicht nur schwer für den Gesetzesanwender zu handhaben, sondern zudem im Steuerrecht entbehrlich ist. Die Fiktion kann zwar dazu dienen, zwei nicht identische Rechengrößen miteinander gleichzusetzen, sie
-

ist jedoch nicht geeignet, auch dem Gesetzesanwender diese Gleichsetzung zu verdeutlichen. Dadurch bleibt ihm das von dem Gesetzesverfasser gewollte "Denken in Belastungsgrößen" sprachlich verschüttet.

5. Für die vom Gesetzesanwender geforderte schwierige gedankliche Mitarbeit werden ihm kaum Hilfen zur Bedeutungsfindung gegeben. Selbst die benutzten Legaldefinitionen werden regelwidrig als Real- und Kontextdefinitionen benutzt. Sie enthalten wichtige Sachaussagen des Anrechnungsmodells, die ein Gesetzesanwender mit großer Wahrscheinlichkeit an diesen Orten gar nicht vermutet.

§ 13 GESETZESTECHNISCHE ANALYSE DER ERGÄNZUNGSNORMEN ZUR ERMITTLUNG DES VERWENDBAREN EIGENKAPITALS: §§ 28 - 30

Die Ergänzungsnormen zur Generalklausel in den §§ 28 - 30 bilden den nächsten Sinnabschnitt des gesetzlichen Anrechnungsverfahrens. Bei der Darlegung des Regelungszweckes haben wir gesehen, daß in diesen drei Paragraphen die Grundvoraussetzungen des Anrechnungsverfahrens expliziert werden, die als Essenz bereits in der Generalklausel enthalten sind¹⁾. Es handelt sich dabei im wesentlichen um den Begriff und die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals sowie um die Verwendungsfiktion.

Wir haben zudem festgestellt, daß die Kommunikation über den Inhalt der Generalklausel gestört ist. Es bleibt deshalb zu untersuchen, ob die Sprachtechnik der Ergänzungsnormen geeignet ist, die Verständlichkeit des gesetzlichen Anrechnungsverfahrens auf der Unternehmensebene nachträglich zu schaffen. Dabei werden wir zunächst auf Störfaktoren der Kommunikation eingehen, die sich bereits bei der Generalklausel ausgewirkt haben. Sodann werden wir fragen, ob zusätzliche Störfaktoren die Kommunikation beeinträchtigen.

1) vgl. oben S. 123, 124 ;

A. Unrationaler Gebrauch von Steuerrechtsbegriffen

I. Die Begriffe "Vermögensmehrungen" und "verwendbares Eigenkapital"

Nachdem schon in der Generalklausel neue Steuerrechtsbegriffe gebraucht wurden, werden in den Ergänzungsnormen nochmals neue Begriffe eingeführt. Die Gesetzesverfasser bedienen sich also auch bei den Ausführungsvorschriften zur Generalklausel dem gesetzestechnischen Mittel der Reduktion der Zeichenmengen. Dieses Mittel ist grundsätzlich kommunikationsfördernd, wenn es rational gebraucht wird. Jedoch bestehen hinsichtlich des rationalen Einsatzes von Steuerrechtsbegriffen auch in diesem Abschnitt des Anrechnungsverfahrens Bedenken. Zwei weitere Begriffe in § 30 lauten:

- "Vermögensmehrungen",
- "verwendbares Eigenkapital, das bis zum Ende des letzten vor dem 1. Januar 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahr entstanden ist."

Beide Begriffe befinden sich auf einem Abstraktionsniveau, dessen semantische Expression nur ein geringes Maß an konkreter Anschaulichkeit beweist. Die benutzten Zeichen schaffen so für das Decodieren die Gefahr, daß eine weit größere Begriffsmenge gemeint sein könnte, als die Gesetzesverfasser in Wirklichkeit ausdrücken wollten. So soll der Begriff "Vermögensmehrungen" nicht jegliche Art von Vermögen, sondern nur einen Teil eines bestimmten Vermögens, nämlich des Betriebsvermögens, umfassen. Der Zuwachs des Betriebsvermögens erfolgt durch steuerfreie Gewinne, die nach dem Systemwechsel zufließen¹⁾

Zum Verständnis des zweiten Begriffes ist die Definition des Eigenkapitalbegriffes mit heranzuziehen. Danach handelt es sich bei diesen Beträgen um Gewinne, die vor 1977 entstanden sind und in Rücklagen gestellt wurden. Mit einem anschaulichen Begriff könnte man sie als "Altrücklagen" bezeichnen.

Die Analyse zeigt also, daß bei beiden Begriffen das Abstraktionsniveau weit überhöht ist, weil gegen das Gebot der Anschaulichkeit eines Steuer-

1) vgl. Lange, Lehrbuch S. 167;

rechtsbegriffes verstossen wurde. Dieser Verstoss indiziert Kommunikationsstörungen. Der Gesetzesanwender muß von der Vielzahl der möglichen Bedeutungen die gewünschte herausuchen. Da der Umfang des Begriffsinhaltes wesentlich geringer ist als das Zeichen andeutet, könnten in beiden Fällen konkretere Begriffe gewählt werden.

II. Der Begriff "Nennkapital"

In den Ergänzungsnormen zur Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals wird als weiterer Begriff der Begriff "Nennkapital" eingeführt. Ihm begegnen Bedenken, weil mit seiner Hilfe einem bereits bekannten Begriffsinhalt ein neues Zeichen zugewiesen wird, ohne daß diese Neuuzuweisung durch eine Definition kenntlich gemacht wird.

Nach den gesellschaftsrechtlichen Tatbeständen, an die die steuerrechtlichen anknüpfen, hat eine Kapitalgesellschaft ein Haftungskapital mit einem bestimmten Nennbetrag. Dieses Kapital wird z.B. bei der Aktiengesellschaft als Grundkapital und bei der GmbH als Stammkapital bezeichnet. Im neuen Körperschaftsteuergesetz erhält dieser dem Gesetzesanwender bekannte Tatbestand das neue Zeichen "Nennkapital". Über den gesetzestechnischen Mangel hinaus ist die Neuuzuweisung besonders deshalb unglücklich, weil sie unnötigerweise verschüttet, daß das Steuerrecht in seiner Begrifflichkeit an das Zivilrecht anknüpft.

B. Verbotswidriger Gebrauch unilateraler Zeichen

In den Ergänzungsnormen zur Generalklausel setzt sich der Gebrauch unilateraler Zeichen fort, die die Kommunikation bereits bei der Generalklausel gestört haben. Die genannte Beobachtung ist mit folgenden Beispielen zu belegen:

- "Das Eigenkapital und seine Tarifbelastung sind ... zu ermitteln."
- "....., in der die Belastung abnimmt."
- "....., um den sich die Körperschaftsteuer mindert. Erhöht sie sich, soweit er den ... Erhöhungsbetrag übersteigt."

- "... dem Betriebsvermögen, das sich ... ergeben würde."
- "Ist ein Gewinnverteilungsbeschluß nicht gefasst, so tritt an dessen Stelle die Gewinnausschüttung."

Die benutzten Zeichen dienen auch in den Ergänzungsnormen zur Beschreibung eines abgelaufenen Verfahrens. Wenn die einzelnen Beträge etwas "übersteigen", in anderen "enthalten" sind, zu anderen Teilen "gehören" oder die "Belastung zu- oder abnimmt", so deuten diese Sprachzeichen auf einen außerjuristischen Sprachgebrauch hin. Die Zeichen der Rechtssprache haben klare Handlungsweisungen an den Normadressaten auszu-drücken, die dessen Verhalten normgerecht bestimmen sollen. Dabei kommt es nicht darauf an, was die Dinge tun, sondern was der Mensch zu tun hat. Die benutzten Sprachzeichen erfüllen diese Funktion nicht. Sie sind Ausdruck eines Seins und nicht eines Sollens. Mit Beobachtungen des steuerrechtlichen Seins, d.h. mit den Wirtschaftsabläufen, beschäftigen sich die Wirtschaftswissenschaften. Es liegt deshalb der Schluß nahe, daß es sich bei diesen Sprachzeichen um solche der Wirtschaftssprache handelt. Die Sprachtechnik der Ergänzungsnormen führen damit erneut zu der vorgenannten These, daß die Gesetzesverfasser lediglich ein finanzwissenschaftliches Modell beschrieben haben, ohne es in Rechtsnormen zu transferieren. Infolge der fehlenden Transformation entstehen Kommunikationsstörungen, weil der Normadressat nicht weiß, was er zu tun hat.

Selbst in den wenigen ausdrücklichen Handlungsanweisungen werden Sprachzeichen benutzt, die in der Rechtssprache ungewöhnlich sind. Gemäß § 28 Abs. 1 soll die Tarifbelastung ermittelt werden. Ausgehend vom Sprachgebrauch in den nicht reformierten Vorschriften ist es zwar möglich, das Einkommen zu ermitteln, nicht aber die Höhe der Steuer. Nach den Elementen des Steuertatbestandes ergibt sich die Steuer, sprich die Tarifbelastung, automatisch durch die Anwendung des Steuersatzes auf das zu versteuernde Einkommen. Wenn man mit den Gesetzesverfassern davon ausgeht, daß die gesamten Jahresgewinne als versteuert gedacht werden, so ist eine Ermittlung der Tarifbelastung nicht mehr notwendig. Die Tarifbelastung besteht bereits und braucht nicht mehr ermittelt werden.

C. Unkorrekter Gebrauch der Definition für
die Begriffe "Eigenkapital" und "verwend-
bares Eigenkapital"

Bereits in der Generalklausel wurden Legaldefinitionen unrational gebraucht. Sie hätten dort zur Verständlichkeit des gesetzlichen Anrechnungsverfahrens beitragen können. Die Analyse ergab, daß dies nicht der Fall ist. Gerade in den Ausführungsvorschriften zur Generalklausel in den §§ 28 -30 sind die "Stützpfeiler der Verständlichkeit" von besonderer Bedeutung. Sie könnten dazu dienen, die diffizilen Gedanken über das Anrechnungsverfahren transparent zu machen, da die Begriffe "Eigenkapital" und "verwendbares Eigenkapital" eine zentrale Stellung einnehmen.

Der Begriff "Eigenkapital" wird durch eine Realdefinition erklärt. Diese Sachregelung legt fest, welche Beträge die Rechengröße "Eigenkapital" umfassen soll. Die Gesetzesverfasser gehen bei dieser Sachregelung den gleichen Weg, wie in der Generalklausel. Sie bestücken das definiendum mit temporären und qualitativen Elementen. So wird auf das Betriebsvermögen abgestellt, "das sich ohne Änderung der Körperschaftsteuer nach § 27 ergeben würde." Da auf den Zeitpunkt vor der Korrektur durch das Anrechnungsverfahren abgestellt wird, müssen zwangsläufig gedanklich alle Gewinne zunächst mit einer Tarifbelastung "vorbelastet" sein. Mit dem temporären Element der Legaldefinition erhält der Gesetzesanwender zum ersten Mal im Anrechnungsverfahren die für die Generalklausel notwendige Hypothese von den versteuerten laufenden Jahresgewinnen genannt ¹⁾.

Die quantitative Angabe wird mit dem Begriff "Betriebsvermögen" umschrieben. Dabei entspricht das steuerrechtliche Betriebsvermögen nicht dem handelsrechtlichen Betriebsreinvermögen, das einen Faktor in den sonstigen körperschaftsteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften bildet ²⁾.

1) ebenso Schmidt, in: NJW 1976, 2241;

2) ebenso Pezzer, in: StuW 1976, 314;

Die Legaldefinition des Begriffes "Eigenkapital" dient also nicht dazu, ein gedanklich abstrahiertes Objekt sprachlich transparent zu machen, sondern einen mathematischen Tatbestand zu erklären. Damit ist diese Legaldefinition erneut eine Sachregelung. Dafür ist eine Legaldefinition ungeeignet, wie dieses Beispiel mit aller Deutlichkeit zeigt. Nach den Leitsätzen der juristischen Steuertechnik wurde versäumt, an dieser Stelle die Geeignetheit einer Legaldefinition zu prüfen. Dieses Versäumnis indiziert Störfaktoren der Kommunikation. Ein Gesetzesanwender vermutet in einer Legaldefinition Transparenzhilfen eines Objektes und keine mathematischen Formeln.

Die Definition des Begriffes "verwendbares Eigenkapital" in § 29 Abs. 2 ist demgegenüber eine Nominaldefinition. Sie ist insoweit zur Erklärung des Begriffes geeignet. Jedoch entspricht sie nicht den teleologischen Anforderungen einer juristischen Steuertechnik. Sie wird als Kontextdefinition dem definiendum nachgefügt, so daß sie als Verständnishilfe für den Gesetzesanwender schwer erkennbar ist. Zudem verstößt diese Legaldefinition gegen das Zirkulationsverbot. Das Zeichen des definiens "verwendbares Eigenkapital" findet sich auch im definiendum.

Die Analyse zeigt also, daß die Legaldefinitionen in den Ergänzungsnormen zur Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals ihren Zweck nicht erfüllen können. Deshalb sind Störungen der Kommunikation zwischen dem Gesetzesanwender und dem Gesetzesverfasser nicht auszuschließen.

D. Mangelnde Kennzeichnung eines Metasystems

In der Generalklausel wurde bereits zweifach versäumt, auftretende Regel-Ausnahme-Verhältnisse klar zu kennzeichnen. In der ersten Ergänzungsnorm zur Generalklausel setzt sich diese Technik fort.

Eine Regel steht in § 28 Abs. 2 . Sie lautet:

- "... Teilbeträge des Eigenkapitals gelten in der Reihenfolge ... verwendet, in der die Belastung abnimmt."

Die Ausnahme zu dieser Regel in § 28 Abs. 4 hat folgenden Wortlaut:

- "Ist Körperschaftsteuer ... vergütet worden, so bleibt die der Vergütung zugrunde gelegte Verwendung ... unverändert."

Für die Regel und ihre Ausnahme wurden Zeichen benutzt, die eine große syntaktische Dimension haben. Infolgedessen wird die Bedeutung der einzelnen Zeichen schwer feststellbar sein. Da schon die Bedeutung der Sprachzeichen kaum zu erkennen ist, bleibt die Ratio dieser Ausnahme völlig unerkannt. Zu ihrem Verständnis ist auch hier die eingehende Kenntnis des finanzwissenschaftlichen Metasystems, nämlich des Anrechnungsverfahrens erforderlich.

Die Grundregel gibt an, welche Teile des Eigenkapitals gegen eine Gewinnausschüttung verrechnet werden sollen. Soweit EK 56 ¹⁾ zur Anrechnung gelangt, mindert sich die Körperschaftsteuer von 56 auf 36%, so daß das Unternehmen eine Steuergutschrift erhält. Dabei sind Fälle denkbar, in denen die Körperschaftsteuer zu Unrecht vergütet wurde, etwa bei einer verdeckten Gewinnausschüttung. In diesem Fall wird festgestellt, daß mehr steuerpflichtiges Einkommen vorhanden war, als die Steuerpflichtige genannt hat. Deshalb müssten diese Beträge zurückgefordert werden. Da die Rückforderung nach Ansicht der Gesetzesverfasser einen zu großen Verwaltungsaufwand verursacht, wird der Vergütungsbetrag durch eine "Nachsteuer" erhoben ²⁾. Diese entsteht, indem unversteuerte Gewinne gegen eine Gewinnausschüttung verrechnet werden, so daß sich die Körperschaftsteuer nachträglich erhöht. Damit diese Erhöhung eintreten kann, werden die steuerpflichtigen Mehrgewinne als unversteuerte Gewinne betrachtet.

Die Zweckanalyse verdeutlicht die schwierige gedankliche Operation, die der Gesetzesanwender vollziehen muß, um die getroffene finanzwissenschaftliche Lösung eines Detailproblems dem Gesetzestext zu entnehmen. Der Verstoß gegen das Gebot der Kennzeichnung eines Metasystems indiziert dabei einen Störfaktor der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender.

1) vgl. dazu S.157; Als EK 56 bezeichnet die Steuerpraxis Eigenkapital, das mit 56% versteuert wurde.

2) vgl. dazu S. 124 ;

E. Unzureichende Prüfung der Lokation der Zeichen

Neben den aufgezeigten Fehlerquellen der Kommunikation, die sich aus der Generalklausel fortsetzen, wollen wir nun auf solche eingehen, die in den Ergänzungsnormen zusätzlich aufzufinden sind.

Für die Überprüfung der Lokation der Zeichen ¹⁾ betrachten wir folgende Beispiele:

- "Den nach § von ihm abzuziehenden Erhöhungsbetrag ..." (§ 28)
- "... die der Vergütung zugrunde gelegte Verwendung der nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge ..." (§ 28)
- "... dem auf der Aktivseite und dem auf der Passivseite der Steuerbilanz ausgewiesenen Betriebsvermögen ..." (§ 29)
- "der das Nennkapital übersteigende Teil des Eigenkapitals ..." (§ 29)
- "Teil ..., der sich zum Schluß des letzten vor dem Gewinnverteilungsbeschluß abgelaufenen Wirtschaftsjahrs ..." (§ 29)
- "In nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren (§ 30).

In den genannten Beispielen werden stets zwei von ihrer Bedeutung zusammengehörende Zeichen räumlich getrennt. Dadurch entsteht eine Lücke, die mit einer weiteren Zeichenmenge ausgefüllt wird. Beim Decodieren der Zeichen ist der Gesetzesanwender genötigt, die räumliche Trennung wieder aufzulösen, um die richtige syntaktische Dimension herzustellen. Als Ursache dieser Lokation ist das Bemühen der Gesetzesverfasser zu nennen, mehrere gedankliche Objekte zu kumulieren, um ein bestimmtes Objekt möglichst präzise zu kennzeichnen. Die umfangreiche Diskussion über die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung ²⁾, die sich an einem dieser Beispiele entzündet hat, ist ein deutlicher Beleg dafür, daß eine solche Lokation der Zeichen Kommunikationsstörungen hervorrufen muß. Es ist also als Ergebnis festzustellen, daß auch bei den Ergänzungsvorschriften zur Generalklausel die Lokation der Zeichen unzureichend geprüft wurde.

1) vgl. dazu S. 80 ;

2) vgl. dazu Thiel, in: DB 1977, 692; Lempenau, in: BB 1977, 1209 m.w.N.;

F. Unvollständige Prüfung des begrifflichen Abstraktionsniveaus

Ein besonderes Problem der gesetzestechnischen Verwirklichung des Anrechnungsverfahrens auf der Unternehmensebene war der Zeitpunkt der Systemänderung zum 31. Dezember 1976 bzw. zum 1.1.1977. Diese Daten sind für verschiedene Beträge der Vergleichsrechnung von Bedeutung, so daß sie im Gesetzestext mehrfach genannt werden müssen. Die häufige Nennung führt zur ständigen Wiederholung dieser zeitlichen Angaben, so daß der Gesetzestext dadurch umfangreicher wird. Die Gesetzesverfasser lösten dieses Sprachproblem folgendermaßen:

- "Enthält das Nennkapital Beträge, die ihm durch Umwandlung von Rücklagen zugeführt wurden und waren die Rücklagen aus dem Gewinn eines nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahres gebildet worden, ..." (§ 29)
- "... Einkommensteile, die nach dem 31. Dezember 1976 der Körperschaftsteuer ungemildert unterliegen." (§ 30)

Diese konkreten Zeitangaben sind sehr anschaulich. Sie bereiten jedoch den Nachteil, daß sie die Menge der verwendeten Zeichen sehr stark vergrößern. Dies erschwert die Übersichtlichkeit und indiziert dadurch Störfaktoren der Kommunikation.

Um eine Hilfe für die Bedeutungsfindung zu geben, ist auf das Gebot der Vorprüfung des begrifflichen Abstraktionsniveaus zurückzugreifen. Danach empfiehlt es sich das Abstraktionsniveau von den konkreten auf abstrakte Angaben wie "Alt" und "Neu" zu erhöhen. Unter Berücksichtigung dieses Vorschlages könnte § 29 folgendermaßen lauten:

- "Grundkapital, das durch Umwandlung von Altrücklagen entstanden ist, ..."

Solche Begriffe mit temporären Zusätzen würden die umfangreichen Zeichnungen reduzieren und dadurch die Bedeutungsfindung erleichtern.

G. Unvollkommene informatorische Sachlichkeit

Die Gesetzesverfasser waren bemüht, in den Ergänzungsnormen zur Generalklausel die notwendigen Voraussetzungen für den Ablauf des Anrechnungsverfahrens auf der Unternehmensebene darzustellen. Dabei ist jedoch zu beobachten, daß ihre Beschreibung eines Anrechnungsmodells sich nicht mit dem Informationsbedürfnis eines Gesetzesadressaten ¹⁾ deckt. Der von den Gesetzesverfassern eingeschlagene Weg nötigt zu lückenfüllenden Formulierungen, die bei einer sachadäquaten Integration dieser Sonderregelung überflüssig wird, wie etwa § 28 Abs. 1 :

- "Das Eigenkapital und seine Tarifbelastung sind nach den Vorschriften der §§ 29 - 39 zu ermitteln."

Einen Gesetzesanwender interessiert nicht, daß das Eigenkapital in einer bestimmten Weise ermittelt werden soll. Er will nur wissen, wie er die Beträge des verwendbaren Eigenkapitals bestimmen muß, um sie gegen eine Gewinnausschüttung zu verrechnen. Die Aufteilung der Verrechnungsbeträge nennt ihm § 30 Abs. 1, so daß § 28 Abs. 1 entbehrlich ist.

Bedenken bestehen gleichermaßen gegen die Kennzeichnung der verschiedenen Teile des verwendbaren Eigenkapitals in § 30 Abs. 1 ²⁾. Den Gesetzesverfasser interessiert nicht, ob bestimmte Einkommensteile der Körperschaftsteuer ungemildert bzw. ermäßigt oder nicht unterliegen, sondern um welche genauen Beträge es sich dabei handelt.

Da das verwendbare Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft mit 56% besteuert wird, empfiehlt es sich, diese Gruppe als Eigenkapital 56 oder kurz als EK 56 zu bezeichnen. Entsprechend diesem Ansatz können die übrigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals die Kennziffern EK 36 und EK 0 bzw. EK 01 - EK 03 erhalten. Das Zeichen EK 36 steht für das "verwendbare Eigenkapital", das mit 36% besteuert wurde. Demgegenüber trägt das unbesteuerte "verwendbare Eigenkapital" das Zeichen EK 0. Da die Vergleichsrechnung die Beträge noch vier Mal unterteilt, ergeben sich die Zeichen EK 01 - EK 04. Dabei werden die ausländischen Einkünfte und die allgemeinen steuerfreien Einkünfte aus der Zeit nach dem

1) vgl. dazu oben S. 95;

2) vgl. dazu den Gesetzestext S. 115;

Systemwechsel als EK 01 und als EK 02 bezeichnet. Die sogenannten Altrücklagen erhalten das Zeichen EK 03 und die sogenannten Neueinlagen das Zeichen EK 04.

Diese Kennziffern werden in der Praxis bereits gebraucht ¹⁾. Ihr Sprachgebrauch belegt, daß die im Gesetzestext benutzte Terminologie nicht dem Informationsbedürfnis der Praxis entspricht.

H. Zusammenfassung der Einzelergebnisse:

Nach der Konzeption der Gesetzesverfasser bilden die §§ 28 - 30 Ergänzungsnormen zur Generalklausel. Ihr Zweck muß es also sein, die Generalklausel zu erläutern. In der sprachlichen Gestaltung ist jedoch keine Ausführlichkeit zu beobachten. Vielmehr werden mit einer Reihe von neuen Begriffen die Zeichenmengen erneut reduziert. Die für diese Begriffe eingesetzten Legaldefinitionen werden zumeist als Sachregelungen benutzt und sind selbst als Sprachregelungen unzureichend angeordnet.

Auch in den Erläuterungsvorschriften werden Ausnahmeregelungen nicht als solche gekennzeichnet. Zudem setzt sich in ihnen der Zeichengebrauch fort, der bereits schon in der Generalklausel auf eine Wirtschaftssprache hindeutet. Durch eine unkontrollierte Reduktion der Zeichenmengen und dem Gebrauch von störungsanfälligen Zeichen werden so auch bei den Ausführungsvorschriften Störfaktoren der Kommunikation gelegt.

Demgegenüber werden auch in diesem Sinnabschnitt kaum Hilfen zur Bedeutungsfindung gegeben. Dabei werden Sachzusammenhänge auseinandergerissen und mit neuen Bedingungen komprimiert. Bei den häufigen Zeitangaben wurde versäumt, das begriffliche Abstraktionsniveau zu heben. Letztlich bleibt zu beobachten, daß einige Regelungen geschaffen wurden, die zum Teil überflüssig und zum Teil unvollständig sind.

¹⁾ so Pingerra, in: DB 1976, 1930; Müller-Dott, in: DStR 1977, 433; Lempenau, in: BB 1977, 1210;

§ 14 GESETZESTECHNISCHE ANALYSE DER EMITTLUNGSVORSCHRIFTEN
DES VERWENDBAREN EIGENKAPITALS IN SONDERFÄLLEN: §§ 31 - 39

A. Fehlgeschlagene Rationalisierung der Stoffmenge

Die Rechtsnormen in den §§ 31 - 39 bilden zwei Sinnabschnitte des IV. Teils des KStG 1977, wie die Explikation des Telos gezeigt hat ¹⁾. Dabei werden in den ersten drei Paragraphen zunächst Sonderprobleme der Vergleichsrechnung behandelt. In den sechs folgenden Paragraphen werden Lösungen für einzelne Detailprobleme angeboten, die sich aus der Divergenz des Anrechnungsmodells mit der Realität des Wirtschaftslebens ergeben haben.

Es handelt sich bei diesen Vorschriften also insgesamt um Sonderregelungen. Diese zusätzliche Gestaltung der Objekte muß logischerweise eine Kumulation der Objekte nach sich ziehen. Damit erhöht sich die Zahl der Objekte und als Folge davon die Zahl der benutzten Zeichen. In unserem methodischen Ansatz sind wir davon ausgegangen, daß eine Vielzahl von Zeichen das Decodieren der Zeichen erheblich schwieriger gestaltet, als eine geringere, so daß Kommunikationsstörungen ausgelöst werden können. Daraus haben wir im Gegenschluß die Empfehlung nach einer Reduktion der Zeichenmengen durch eine Rationalisierung der Stoffmenge abgeleitet.

Dieser Forderung sind die Gesetzesverfasser noch nicht ganz gefolgt.

In den §§ 36 und 37 z.B. werden Buchungsanweisungen für die Gliederung des Eigenkapitals einer Organschaft gegeben. Es heißt dort:

- "Ist die Kapitalgesellschaft ... Organträger, so sind ihr die Vermögensmehrungen, die zuzurechnen."
- "Ist die Kapitalgesellschaft Organgesellschaft ..., so bleiben die Vermögensmehrungen, die dem Organträger zuzurechnen sind, außer Ansatz."

Gegen die Notwendigkeit dieser detaillierten Regelung sprechen aus der Sicht der juristischen Steuertechnik erhebliche Bedenken. Die Zurechnungstheorie als Grundlage der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft

1) vgl. dazu oben S. 125 ff.;

ist de lege lata bereits in den §§ 14 - 17 enthalten. Danach ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger mit Ausnahme einiger technischer Sonderfälle zuzurechnen ¹⁾. Da das gesamte Einkommen zuzurechnen ist, erübrigt sich eine Buchungsanweisung für die Zurechnung des verwendbaren Eigenkapitals, das nichts weiter ist, als ein bestimmter Einkommensbetrag. Die §§ 36 und 37 Abs. 1 sind in der derzeitigen Gestaltung überwiegend entbehrlich.

Regelungsbedürftig ist für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei der Organschaft lediglich der Fall, daß die Organgesellschaft nicht alle Gewinne an den Organträger abführt, sondern einen Teil dafür in eigene Rücklagen stellt.

Die Gesetzesverfasser lösten dieses Problem durch eine Fiktion. Danach werden im Anrechnungsverfahren auch die nichtabgeführten Beträge so behandelt, als wären sie an den Organträger abgeführt worden ²⁾. Diesem Zweck dient die erste Buchungsanweisung in § 36.

Dieser methodische Ansatz zwingt die Gesetzesverfasser eine zusätzliche Regelung zu schaffen, die den Modellgedanken mit der Realität verbindet. Da die Gewinne nur beim Organträger fingiert werden, aber in Wirklichkeit bei der Organgesellschaft verbleiben, muß eine spätere Gewinnausschüttung der Organgesellschaft unter Berücksichtigung dieser Beträge zu einer Körperschaftsteuerpflicht führen. Damit dieses jedoch nicht geschieht, sind die thesaurierten Gewinne bei der Organgesellschaft gemäß § 37 Abs. 2 als Einlage zu buchen. Die Verrechnung dieser Einlage gegen eine Gewinnausschüttung ist gem. § 40 Nr. 1 privilegiert, so daß keine zusätzliche Nachsteuer entstehen kann. Die Analyse zeigt, daß der überwiegende Teil der zusätzlichen Organschaftsregelungen im Anrechnungsverfahren entbehrlich ist. An dieser Stelle hätte die Stoffmenge rationalisiert werden können. Demgegenüber ist nur ein geringer Teil regelungsbedürftig. Bei der Art der Lösung stellte sich jedoch die Frage, warum die bereits einmal durchbrochene Zurechnungstheorie in diesem Zusammenhang mit Hilfe einer neuen Fiktion aufrecht erhalten wird ³⁾. Eine weitere Durchbrechung würde zwangsläufig zu einer Reduktion der Objekte

1) vgl. oben S. 77 ;

2) so Jünger, in: DB 1976, 1128; Krebs, in: a.a.O. S. 22;

3) vgl. oben S. 79 ;

führen, indem nur dieses Problem ausdrücklich geregelt wird. Dabei empfiehlt es sich, die in Rücklagen gestellten Gewinne der Organgesellschaft von der Zurechnung auszunehmen und diese Beträge so zu buchen, daß bei einer späteren Gewinnausschüttung keine Körperschaftsteuer entsteht. Die Wiederholung von Einzelregelungen aus den übrigen Teilen im IV. Teil des KStG dokumentiert erneut, daß das finanzwissenschaftliche Anrechnungsverfahren nicht überwunden wurde und damit die Transformationsaufgabe nicht gelungen ist.

Auch an zwei weiteren Orten läßt sich demonstrieren, daß für eine Rationalisierung der Stoffmenge noch Entwicklungsmöglichkeiten bestehen:

- "der Unterschiedsbetrag und der darauf entfallende Betrag der Körperschaftsteuererhöhung sind ... von den neu entstandenen sonstigen Vermögensmehrungen abzuziehen." (§ 35 Abs. 2)
- "übersteigt die Summe der zusammengerechneten Teilbeträge infolge des Wegfalls von Anteilen ... oder aus anderen Gründen das verwendbare Eigenkapital ... ". (§ 38 Abs. 1 Satz 2).

Diese Regelungen enthalten perfektionistische Zusätze, die entbehrlich sind.

Der Sonderregelung für die verdeckte Gewinnausschüttung in § 35 liegt die Tatsache zugrunde, daß Gewinne ausgeschüttet werden, obwohl in der Vergleichsrechnung scheinbar keine vorhanden sind. In Wirklichkeit wurden die vorhandenen Gewinne verdeckt ausgeschüttet, wie nachträglich festgestellt werden sollte. Dazu soll der Unterschiedsbetrag und die Nachsteuer von den sonstigen Vermögensmehrungen im Sinne von § 30 Abs. 2 Nr. 2 abgezogen werden. Dabei versteht es sich von selbst, daß diese neu entstanden sein müssen. Wenn sie nicht neu entstanden wären, hätte das verwendbare Eigenkapital für eine Gewinnausschüttung ausgereicht.

Wenn sich beim Fusionstatbestand des § 38 eine Divergenz der Bilanzposten "in Folge des Wegfalls von Anteilen an der übertragenen Kapitalgesellschaft oder aus anderen Gründen" ergeben kann, ist der Grund offensichtlich nicht maßgebend. Wenn jeder x-beliebige Grund dafür die Ursache sein kann, ist die konkrete Angabe entbehrlich. Sie steigert die Unübersichtlichkeit dieser schon sehr komprimierten und bedingungsstarken

Regelung.

Während die ersten Beispiele von einem zu wenig ausgeprägten Bemühen um Rationalisierung zeugen, verdeutlichen die nachfolgenden eine unkontrollierte Rationalisierung der Stoffmenge. Dadurch entstehen Sachverhaltslücken, die gleichermaßen die Kommunikation über den Regelungsinhalt zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender stören. Der Gesetzesanwender wird unzureichend informiert, so daß er sein Verhalten nicht im Sinne der Norm steuern kann. Diese Beobachtung lässt sich an folgenden Beispielen belegen:

- "zur Berechnung ... sind die bei der Ermittlung des Einkommens nicht abziehbare Ausgaben ... wie folgt abzuziehen: ..." (§ 31 Abs. 1)
- "die belasteten Teilbeträge sind aus der Tarifbelastung der aufzuteilenden Eigenkapitalteile abzuleiten." (§ 32)
- "wird Körperschaftsteuer ... erlassen, so ist der Betrag ... abzuziehen und dem nicht belasteten Teilbetrag ... hinzuzurechnen. Das gleiche gilt, wenn die Körperschaftsteuer ... niedriger festgesetzt wird." (§ 34).

Bei der Einführung in Inhalt und Zweck der Vorschriften des Anrechnungsverfahrens haben wir festgestellt, daß in § 31 geklärt wird, wie Ausgaben, die steuerrechtlich nicht als solche anerkannt werden, in der Vergleichsrechnung berücksichtigt werden. Diese Aussage entspricht zwar dem Wunsch der Gesetzesverfasser, ist jedoch semiotisch nicht nachweisbar. Derzeit ist in § 31 nur geregelt, daß eine solche Einordnung vorzunehmen ist, nicht jedoch zu welchem Zeitpunkt ¹⁾.

Eine weitere Lücke dieser Art enthält § 34. Dort ist nur geregelt, daß ein bestimmter Betrag umzubuchen ist, nicht jedoch, wie dieser Betrag zu berechnen ist. Einzelheiten enthalten die Verwaltungsvorschriften, nicht jedoch der Gesetzestext ²⁾.

1) ebenso Pingerra, in: DB 1976, 1929;

2) vgl. KStG 1977, Abschnitt 88;

Auch § 32 wird nicht den Anforderungen einer rationalen Gesetzgebungstechnik gerecht. Es fehlen Angaben, wie die nicht typisierten Gewinnbeiträge auf die typisierten Bilanzgruppen umzurechnen sind. Die Ausdrucksweise "ist abzuleiten", ist kein Ersatz für die notwendigen schwierigen Berechnungsformeln, die auch in diesem Fall nur den Verwaltungsvorschriften ¹⁾ und der Gesetzesbegründung ²⁾ zu entnehmen sind.

Diese Art der Gestaltung begegnet nicht nur Bedenken aus der Sicht der juristischen Steuertechnik, sondern auch verfassungsrechtlichen. Das Prinzip der Rechtssicherheit gebietet, daß die Steuergesetze so gestaltet sind, daß der Steuerpflichtige seine Steuer berechnen kann ³⁾.

Gegen dieses Prinzip wird verstossen, wenn, wie im vorliegenden Fall, wichtige Angaben nicht im Gesetz geregelt sind. Die Vernachlässigung des Rechtssicherheitsprinzips stützt erneut unsere These, daß für das Besteuerungsverfahren der auszuschüttenden Gewinne geringe Maßstäbe angelegt werden, als an das der thesaurierten. Ein solches Vergehen widerspricht dem Postulat von der unveränderten Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, wie es in der Begründung zum Gesetzesentwurf niedergelegt ist.

Als Ergebnis dieses Teils der gesetzestechnischen Analyse ist festzuhalten, daß in den Ermittlungsvorschriften des verwendbaren Eigenkapitals teilweise der Versuch gemacht wurde, die umfangreiche Stoffmenge zu rationalisieren. Das hat zu Sachverhaltslücken geführt. Demgegenüber bestehen Regelungen, bei denen ein Rationalisierungsversuch nicht unternommen wurde, obwohl dies - vom Standpunkt der juristischen Steuertechnik aus gesehen - wünschenswert erscheint. Dieses Vorgehen hat zu überflüssigen Regelungen geführt.

B. Mangelnde Eignung der benutzten Verweisungen

Im folgenden wenden wir uns einer Gesetzestechnik zu, die bisher in der Kritik noch gar nicht untersucht wurde. Es handelt sich dabei um den Gebrauch von Verweisungen. Zwar hätte ihr Einsatz in § 28 hinsichtlich der Präzision der Verweisungsformel durchaus Anlaß zur Kritik geben

1) vgl. KStR 1977, Abschnitt 85 - 87 Abs. 4;

2) vgl. Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470, S. 372;

3) vgl. Tipke, Steuerrecht S. 30;

können, jedoch haben wir in dem vorhergehenden Zusammenhang darauf verzichtet. Die aufgespürten Störfaktoren der Kommunikation dürften einen hinreichenden Beweis dafür antreten, warum die Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender über die ersten Ergänzungsnormen zur Generalklausel gestört ist.

Bei den Ergänzungsvorschriften zur Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals in Sonderfällen greifen wir für die Eignungsprüfung ¹⁾ der Verweisung zwei Beispiele aus den §§ 36 und 38 heraus:

- "Beträge, die die Organgesellschaft nach § 16 zu versteuern hat, ..." ;
- "Für die Minderung nach Abs. 1 gilt die umgekehrte Reihenfolge, in der die Teilbeträge nach § 28 Abs. 2 als für eine Ausschüttung verwendet gelten."

Die Verweisung von § 36 Nr. 1 auf § 16 ist ungeeignet, weil die Zeichenmengen durch die Verweisungen nicht reduziert werden. Bei den genannten Beträgen handelt es sich allein um die Ausgleichszahlung und die darauf entfallende Körperschaftsteuer. Setzt man diese beiden Zeichen an die Stelle der Verweisungsformel, so ist der Zeichengebrauch geringer und zudem die exakte Ausdrucksweise leichter zu decodieren.

Die Kurzverweisung von § 38 Abs. 2 auf § 28 Abs. 2 ist aus den gleichen Gründen ungeeignet. Die in der Ergänzungsnorm bezeichnete Reihenfolge ist die, in der die Belastung abnimmt. Da für die Bezugsnorm die umgekehrte Reihenfolge maßgeblich sein soll, bedeutet dies, daß die Reihenfolge entscheidend ist, in der die Belastung zunimmt. Danach hätte sich folgender Zeichengebrauch empfohlen:

- "Für die Minderung nach Abs. 1 gelten Teilbeträge des Eigenkapitals als für eine Ausschüttung in der Reihenfolge verwendet, in der die Belastung zunimmt."

Auch die nachfolgenden Verweisungsformeln sind zur Reduktion der Zeichenmengen ungeeignet:

1) vgl. dazu oben S. 70;

- "§ 27 Abs. 3 gilt entsprechend." (§ 35),
- "der in Abs. 1 bezeichnete Unterschiedsbetrag ..." (§ 35),
- "eine wesentliche Beteiligung im Sinne des Abs. 1 ist gegeben, ..." (§ 39).

Die benutzten Verweisungen sind schon deshalb ungeeignet, weil sie entbehrlich sind.

Die erste Binnenverweisung ist gar nicht notwendig, da in der Generalklausel der Fall des fehlenden verwendbaren Eigenkapitals schon geregelt ist. Wird nämlich eine verdeckte Gewinnausschüttung nachträglich festgestellt, so kann nur das Ausschüttungsjahr für die Körperschaftsteuererhöhung maßgeblich sein. Es ist gerade das typische einer verdeckten Gewinnausschüttung, daß kein Gewinnverteilungsbeschluß gefasst wurde. Da § 27 diese Frage bereits abschliessend regelt, ist eine Bezugnahme nicht mehr erforderlich.

Bei der zweiten Binnenverweisung ist zu fragen, welchen Sinn eine ergänzende Verweisung haben kann, wenn die genannten Orte keine ergänzenden Zeichenmengen bereit halten. Der in § 35 Abs. 1 angeblich bezeichnete Unterschiedsbetrag ist dort gar nicht bezeichnet, so daß sich eine Verweisung von Abs. 2 auf Abs. 1 erübrigt.

Die dritte ergänzende Binnenverweisung ist ungeeignet, weil damit eine Zeichenmenge ergänzt werden soll, deren Ergänzung gar nicht benötigt wird. Da der Begriff der wesentlichen Beteiligung in § 39 Abs. 1 nicht benutzt wird, ist es auch nicht notwendig, ihn in § 39 Abs. 2 quantitativ abzugrenzen, um ihn dann mit Hilfe einer Verweisung in § 39 Abs. 1 zu ergänzen.

Somit ist für die Verweisungstechnik in den Ermittlungsvorschriften für das verwendbare Eigenkapital festzuhalten, daß sie überwiegend zur Rationalisierung der Stoffmenge ungeeignet sind. Sie kann durch Wiederholungen und ein rationales Vorgehen verhindert werden.

C. Verbotswidriger Gebrauch von unechten und echten Fiktionen

In den Ermittlungsvorschriften für das verwendbare Eigenkapital in Sonderfällen setzt sich im Anschluß an die Generalklausel der Gebrauch der echten Fiktionen fort. Daneben werden in diesem Zusammenhang unechte Fiktionen als Verweisungen benutzt:

Echte Fiktionen enthalten folgende Beispiele:

- "..., so gelten die Teilbeträge des Eigenkapitals in der Höhe als für die Ausschüttung verwendet, in der sie ohne den Rücktrag als verwendet gegolten hätten." (§ 33),
- "..., so gilt § 28 Abs. 2 mit der Maßgabe, daß der in Satz 1 bezeichnete Teilbetrag vor den übrigen Teilbeträgen als verwendet gilt." (§ 37),
- "Für die Minderung nach Abs. 1 gilt die umgekehrte Reihenfolge, in der die Teilbeträge nach § 28 Abs. 2 als für eine Ausschüttung verwendet gelten." (§ 38),
- "Die Teilbeträge gelten wie folgt als entstanden: ..." (§ 32),
- "..., so gilt der Teil des verwendbaren Eigenkapitals, ... als Einlage des Erwerbers." (§ 39).

Die ersten drei Beispiele sind Ausgestaltungen der in § 27 niedergelegten und in § 28 erläuterten Verwendungsfiktion, die wir bereits betrachtet haben. Deshalb beginnen wir unsere Analyse in diesem Zusammenhang mit ihnen. Auch in den Sondervorschriften muß der Gesetzesanwender für den Gebrauch der Vorschriften einsehen, daß der Handelsbilanzgewinn gegen Reinerlös verrechnet werden soll, obwohl eine solche Verrechnung in der Praxis nicht möglich ist. Für den fortgesetzten Gebrauch der Fiktion mag man anführen, daß die Kommunikation über den Regelungsinhalt erleichtert wird, wenn bereits auf einer bekannten Grundlage aufgebaut wird. Dieser Einwand unterliegt jedoch dem Irrtum, daß ein Verständnis über den Regelungsinhalt des Anrechnungsverfahrens durch die Sprachform der General-

klausel geschaffen werden konnte. Die Kritik konnte nachweisen, daß dies nicht der Fall ist ¹⁾. Folglich müssen die Fiktionen auch in den Ergänzungsvorschriften zu Kommunikationsstörungen führen.

Dafür ist die Fiktion in § 33 Abs. 3 ein plastisches Beispiel. Der Gesetzesanwender muß nicht nur zwei ungleiche Tatbestände identifizieren, sondern er muß zudem diese Identifikation unter einer besonderen Bedingung betreiben. Wenn ihn schon die Identifikation des Nichtidentischen überfordert, so muß die Einbeziehung einer weiteren Bedingung die Kommunikation scheitern lassen. Anstelle der komplizierten Verwendungsfiktion hätte man folgende Zeichen gebrauchen können:

- "Im Abzugsjahr des Verlustrücktrages ist die Reihenfolge maßgebend, die ohne den Verlustrücktrag bestanden hätte, auch wenn dadurch negative Bilanzposten entstehen."

Die letzten beiden Beispiele sind selbständige Fiktionen, die in keinem Zusammenhang mit der Verwendungsfiktion stehen. Man könnte sie als "Entstehungsfiktion" und als "Einlagenfiktion" betrachten.

Mit Hilfe der Entstehungsfiktion sollen Teilbeträge des Eigenkapitals, die im Wege der Umrechnung typisiert worden sind, den typisierten Bilanzgruppen zugerechnet werden. Nach der Umrechnung wird nicht mehr unterschieden zwischen Teilbeträgen des Eigenkapitals, die zuvor als EK 56 bis EK 0 betrachtet werden konnten und solchen, die diesen Anforderungen nicht entsprachen. Darin liegt die erneute Identifikation des Nichtidentischen. Die Frage ist nur, ob dieser schwierige gedankliche Vorgang erforderlich ist, um den Erfolg einer Einordnung in die Vergleichsrechnung zu erzielen. Da die Gruppen der Vergleichsrechnung nicht mit der Steuerrealität übereinstimmen, ist es unangemessen, sie als einen Ansich-Tatbestand im Wege der Fiktion zu betrachten. Dabei könnte der direkte gedankliche Weg von der Realität zu einer Vergleichsrechnung laufen. Dieser Weg erübrigt die Fiktion und damit die gedankliche Mehrarbeit des Gesetzesanwenders. Ohne die Fiktion ist eine schlichte Buchungsanweisung für die Vergleichsrechnung erforderlich, etwa folgender Art:

1) vgl. oben S. 146 ;

- "Nach einer erfolgten Typisierung sind diese Gewinnbeträge den entsprechenden Gruppen in der Bilanzvergleichsordnung zuzuordnen."

In gleicher Weise ist bei der sogenannten Einlagenfiktion zu verfahren. Hinsichtlich ihrer Notwendigkeit bestehen gleichfalls Bedenken. Dabei ist hervorzuheben, daß - nach unserer Auffassung - Fiktionen im Steuerrecht überhaupt nicht erforderlich sind ¹⁾. Dem Gesetzgeber steht es frei, bestimmte Tatbestände anders zu bewerten als dies in der Realität der Fall ist. Da er mit seinen Gesetzen nur einen Anspruch auf Gerechtigkeit und nicht auf Wahrheit erhebt, kann er sich logischerweise nicht mit der Wahrheit in Widerspruch setzen. Beim Anteilserwerb ist deshalb keine Einlagenfiktion erforderlich. Wenn der Gesetzgeber jedoch will, daß der Körperschaftsteueranrechnungsbetrag nicht mitverkauft wird ²⁾, so hat er die Möglichkeit, hier eine Einlage des Erwerbers zu buchen, obwohl eine solche nicht besteht. Zumindestens wird dadurch das gewünschte Ziel erreicht, daß bei einer späteren Gewinnausschüttung keine Anrechnung erfolgt. Anstelle der Fiktion bedarf es auch hier einer schlichten Buchungsanweisung für die Vergleichsrechnung.

Unechte Fiktionen treten in diesem Zusammenhang in folgenden Formen auf:

- "Das gleiche gilt, wenn" (§ 34),
- "§ 27 Abs. 3 gilt entsprechend ..." (§ 35),
- "... , so gilt § 28 Abs. 2 mit der Maßgabe, daß ..." (§ 37),
- "... , so gelten die Absätze 1 - 6 insoweit sinngemäß." (§ 39).

Die benutzten Fiktionen sind hier einzig und allein Kurzverweisungen ³⁾. Sie haben abbrevierende Funktion. In den Ergänzungsvorschriften für die Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals in Sonderfällen soll der Regelungszusammenhang komprimiert werden. Dazu dient die Fiktion. Der Einsatz der Fiktion läuft jedoch Gefahr, daß viele Gesetzesanwender den Gleichsetzungsmechanismus nicht beherrschen. Diese Tatsache indiziert

1) vgl. oben S.93 ;

2) vgl. Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470, S. 375;

3) vgl. dazu oben S.86 ;

Kommunikationsstörungen. Anstelle der Fiktionen empfehlen sich klare Verweisungen. Der rationale Einsatz erfordert zwar auch eine schwierige gedankliche Mitarbeit für den Gesetzesanwender, jedoch ist dieser Vorgang einfacher, als die Beherrschung der Fiktionen. Zusammenfassend ist festzustellen, daß auch in diesem Sinnabschnitt des Anrechnungsverfahrens erneut im großen Maße echte und unechte Fiktionen gebraucht wurden. Da diese Gesetzgebungstechniken nachweislich schwierig zu handhaben sind, indizieren sie auch in diesem Zusammenhang Kommunikationsstörungen über den Regelungsinhalt.

D. Lückenhafte Vorprüfung der Polyfunktionalität der Zeichen

Einen weiteren Störfaktor der Kommunikation bilden die bei den Ermittlungsvorschriften für das verwendbare Eigenkapital in Sonderfällen gebrauchten polyfunktionalen Zeichen. Ihr Gebrauch lässt in den nachfolgenden Beispielen auf eine nur lückenhafte Vorprüfung dieser Zeichen schließen:

- "Zur Berechnung der ... Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals sind die .. nicht abziehbaren Ausgaben ... wie folgt abzuziehen: ..." (§ 31),
- "Ermäßigt belastete Eigenkapitalteile sind ... aufzuteilen, es sei denn, daß die Körperschaftsteuer nur durch einen besonderen Steuersatz ermäßigt wird." (§ 32),
- "Der Abzug ... ist durch eine Hinzurechnung auszugleichen, soweit die Verluste ... abgezogen werden." (§ 33).

In diesen Beispielen werden bekannte pragmatische Dimensionen aufgehoben. So haben z.B. die Zeichen "nicht abziehbare Ausgaben" im Einkommensteuerrecht eine fest Bedeutung. Nicht abziehbar sind solche Ausgaben, die zwar tatsächlich entstanden sind, sich jedoch nicht gewinnmindernd auswirken sollen. Diese Bedeutung wird im Anrechnungsverfahren abgewandelt. Das löst einen Widerspruch aus. Ausgaben können in ein und demselben Gesetz nicht gleichzeitig abziehbar und nicht abziehbar sein.

Der Gesetzesanwender muß sich bei diesem Widerspruch fragen, warum die gleichen Ausgaben unterschiedlich behandelt werden. Eine Antwort auf diese Frage gibt ihm nur das finanzwissenschaftliche Metasystem, dessen Kenntnis auch an dieser Stelle von den Gesetzesverfassern vorausgesetzt wird. Gleichfalls wird der Gesetzesanwender wissen wollen, warum in § 32 ermäßigt belastete Eigenkapitalteile anders behandelt werden, als solche, bei denen die Ermäßigung durch einen besonderen Steuersatz eingetreten ist. Ferner wird die abgeänderte Pragmatik der Zeichen die Frage aufwerfen, welchen logischen Sinn es macht, den Abzug eines Betrages durch eine Hinzurechnung auszugleichen. Da dieser Vorgang in der selben Bilanzposition völlig unsinnig erscheint, bleibt nur der Schluß, daß hier eine Umbuchung gewollt ist. Da dieses gedankliche Objekt gemeint ist, empfiehlt sich dafür das bekannte Zeichen der "Buchung" auch zu benutzen. Infolgedessen indiziert die lückenhafte Vorprüfung der Polyfunktionalität der Zeichen Kommunikationsstörungen, da die pragmatischen Dimensionen der Zeichen nur schwer zu bestimmen sind.

E. Verbotswidrige Substitution mathematischer Zeichen durch Sprachzeichen

Auch die nächsten Beispiele verdeutlichen, daß sich die Gesetzesverfasser nicht in einem ausreichenden Maße für eine Elimination von Störfaktoren der Kommunikation eingesetzt haben.

Sinn und Zweck des Anrechnungsverfahrens auf der Ebene der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ist es, daß die Gewinnausschüttungsbeträge einheitlich mit 36% versteuert werden. Diese gezielte Gleichmässigkeit zwingt zu mathematischen Überlegungen, da in der Realität ungleiche Vorbelastungen bestehen. Dabei findet sich die grundlegende mathematische Umrechnungsformel für das Anrechnungsverfahren bereits in der Generalklausel, wenn es heißt:

- "..., um den Unterschiedsbetrag zwischen der bei ihr eingetretenen Belastung des Eigenkapitals und der Belastung, die sich hierfür bei Anwendung eines Steuersatzes von 36 v.H. des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt."
-

Neben dieser Zentralgleichung sind für die Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals weitere Berechnungsformeln erforderlich, die die Gesetzesverfasser in unterschiedlicher Weise gestaltet haben. Zum einen haben sie die notwendigen Formeln ersatzlos aus dem Gesetzestext gestrichen. Das hat zu einer falschen Rationalisierung der Stoffmenge geführt und war bereits Gegenstand der Kritik ¹⁾. Zum anderen waren sie bemüht, zahlenmässige Verhältnisangaben, also mathematische Zeichen durch Sprachzeichen zu ersetzen, wie die Hauptgleichung und das nachfolgende Beispiel belegen:

- "Erhöht sie (die Körperschaftsteuer) sich, so gilt ein Teilbetrag des Eigenkapitals höchstens als verwendet, soweit er den ... von ihm abziehbaren Erhöhungsbetrag übersteigt." (§ 28).

Beide Beispiele demonstrieren das Bemühen der Gesetzesverfasser, einen mathematischen Vorgang sprachlich zu erfassen. Sie belegen zugleich die Ungeeignetheit eines solchen Vorgehens. Der Gesetzesanwender ist genötigt, diese nicht sehr präzisen Sprachzeichen gedanklich in eine mathematische Zeichenfolge umzusetzen. Dieses Verfahren könnte erheblich vereinfacht werden, wenn sich ein Gesetzesverfasser entschliessen würde, mathematische Vorgänge sogleich durch mathematische Zeichen auszudrücken. Dabei ist für die juristische Steuertechnik stets zu berücksichtigen, daß die Mehrheit der Gesetzesanwender im Steuerrecht ökonomisch geschult ist und schon aufgrund dieser Tatsache ein diffiziles Zahlenwerk eher beherrscht, als die Bedeutungsfindung polyfunktionaler Zeichen.

F. Unzureichende informatorische Sachlichkeit und Zusammengehörigkeit

Bisher haben wir Gesetzgebungstechniken untersucht, die sehr leicht zu Störfaktoren der Kommunikation werden können. Wir mußten feststellen, daß sie ihre Wirkung im gesetzlichen Anrechnungsverfahren auch erzeugen. Nun wollen wir uns jenen Gesetzgebungstechniken zuwenden, die den Gesetzesanwender - vom methodischen Ansatz aus gesehen - bei der Bedeutungs-

1) vgl. oben S. 159 ;

findung unterstützen sollen. Von diesen kommunikationsfördernden Gesetzgebungstechniken betrachten wir zunächst die Prinzipien der informativen und der sachlichen Zusammengehörigkeit einer Gesetzessystematik. Diese Prinzipien bringen den Gedanken zum Ausdruck, daß es bei einem Gesetzestext zu einem darauf ankommt, daß er dem Informationsbedürfnis des Gesetzesanwenders entspricht, und zum anderen, daß der Gesetzesanwender die einzelne Information tatsächlich in den unterschiedlichen Sachzusammenhängen vollständig vorfindet. Die für ein Steuergesetz notwendigen Sachzusammenhänge hatten wir in der Propädeutik nach den Elementen des Steuertatbestandes geordnet ¹⁾.

Betrachtet man daraufhin die Vorschriften zur Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals in Sonderfällen, so ist eine direkte Beziehung zwischen den Elementen des Steuertatbestandes und diesen Vorschriften nicht herzustellen. Es fehlt sowohl an einer informativ-sachlichen Sachlichkeit als auch an einer Zusammengehörigkeit.

Im Gegensatz zu den Teilen I - III, die wenigstens im Grundsatz diesen Prinzipien folgen, wird im IV. Teil davon völlig abgewichen. Es wird lediglich ein "Steuerbelastungs- bzw. Entlastungsverfahren" beschrieben. Dieses Verfahren beginnt mit der Anweisung in der Generalklausel des § 27. Danach ist bei einer Gewinnausschüttung eine Ausschüttungsbelastung in Höhe von 36% des ausgeschütteten Gewinnes herzustellen. Innerhalb dieses Verfahrens geben die §§ 30 - 39 an, wie in unterschiedlichen Fällen eine stets kontinuierliche Vergleichsrechnung geführt wird. Das Verfahren bildet als Januskopf die Verbindung zwischen dem Handelsbilanzgewinn, der an die Gesellschafter ausgeschüttet wird und dem Steuerbilanzgewinn, der gegen eine Gewinnausschüttung verrechnet werden soll.

Demgegenüber fehlen klare Antworten auf die typischen Fragen eines Gesetzesanwenders im Steuerrecht. Die Frage nach dem Personenkreis, der diesem Verfahren unterliegt, wird neben § 27 erst mit § 43 vollständig beantwortet. Die Frage nach dem Steuerobjekt wird gleichfalls unzureichend beantwortet. Im Tatbestand von § 27 steht nur der Begriff Gewinn. Dem Verfahren jedoch unterliegen nur die versteuerten Gewinnbeträge. Die Frage nach dem Steueranteil des Gewinns bleibt völlig im unklaren. Eine Antwort ist nur aus dem Gesamtzusammenhang der Generalklausel "abzuleiten".

1) vgl. oben S. 95 ff. ;

Der Steuersatz von 36% ist nur ein Teil der gesamten Belastungsrechnung. Somit ist festzustellen, daß der gesamte Gesetzestext des Anrechnungsverfahrens nicht auf die Information des Gesetzesadressaten ausgerichtet ist, so daß es nicht wunder nehmen muß, daß eine Kommunikation mit diesem gescheitert ist.

Die Untersuchung zur informatorischen Sachlichkeit und Zusammengehörigkeit der Gesetzesmaterie belegt erneut unsere These, daß die Gesetzesverfasser das finanzwissenschaftliche Anrechnungsverfahren nicht in das Körperschaftsteuergesetz transformiert haben. Aus finanzwissenschaftlicher Sicht ist es zwar im Ergebnis zutreffend, daß das Körperschaftsteuergesetz nur noch die Besteuerung der thesaurierten Gewinne regelt. Aus steuertechnischer Sicht ist dies jedoch nicht der Fall. Wenn die Körperschaftsteuer die Steuer der juristischen Personen bleiben soll, wie auch die Gesetzesverfasser meinen, dann muß das gesamte Anrechnungsverfahren in die übrige Systematik des KStG integriert werden.

Selbst wenn man den IV. Teil des KStG 1977 auf der Basis der von den Gesetzesverfassern gewählten Konzeption betrachtet, so ergeben sich Ungeheimheiten in der sachlichen Zusammengehörigkeit.

Die Aufteilung im Sinne einer Grundregel mit Einzelfallgestaltung zieht eine Trennung von gedanklich Zusammengehörigem nach sich. So wird z.B. in § 28 Abs. 2 die Verwendungsfiktion grundlegend festgelegt. Bei den Einzelerörterungen, z.B. bei der Frage, wie Verluste in der Vergleichsrechnung zu behandeln sind, werden dann in § 35 die Abweichungen von dieser Grundregel innerhalb der Einzelproblematik nachgefügt.

Ferner enthält § 30 die Anweisung für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach typisierten Bilanzposten. § 32 gibt dazu die Anweisung für die Einordnung der nicht typisierten Bilanzposten. Obwohl diese beiden Vorschriften gedanklich zusammengehören, werden sie durch den Inhalt von § 31 getrennt. Dieser behandelt einen ganz anderen Sachzusammenhang.

Für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei Organgesellschaften in § 37 Abs. 2 Satz 2 und bei der Tarifbelastung bei Vermögensübernahme in § 38 Abs. 2 wird die grundlegende Verwendungsfiktion für diese Fälle erneut abgeändert. Obwohl diese Abänderungen die grundlegende Verwendungs-

fiktion ergänzen, stehen sie in verschiedenen Sachzusammenhängen der Einzelproblematiken.

Die einzelnen Beispiele belegen die deutlichen Grenzen einer Gesetzgebungstechnik, die sich an Problempunkten orientiert. Diese Ordnung erschwert die Übersichtlichkeit der Regelungsmaterie und gerät so leicht in den Verdacht eines "gedanklichen Irrgartens".

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß in den §§ 30 - 39 die Gebote der sachlichen und informatorischen Zusammengehörigkeit nicht beachtet werden. Dies hat zur Folge, daß nicht nur einzelne zusammengehörige Regelungen auseinandergerissen werden, sondern daß der gesamte Gesetzestext nicht am Informationsbedürfnis eines Gesetzesadressaten orientiert ist.

G. Fehlende prägnante und plastische Topographie

Der festgestellte Mangel an informatorischer und sachlicher Zusammengehörigkeit wird leider nicht durch eine prägnante und plastische Topographie des Gesetzestextes ausgeglichen. Diese Tatsache verstärkt die Unübersichtlichkeit der Regelungsmaterie und erschwert damit erneut die Kommunikation.

Im IV. Teil des KStG 1977, den wir unter diesem Aspekt einmal geschlossen betrachten wollen, finden sich für die Beobachtung folgende prägnante Beispiele:

- "Anrechnungsverfahren" (IV. Teil),
- "Für die Ausschüttung verwendbares Eigenkapital" (§ 28),
- "Verluste" (§ 33),
- "Gliederung bei Erlass" (§ 34).

In der Propädeutik sind wir zu der Überzeugung gelangt, daß Überschriften dieser Art nur dann ein Beitrag zur Bedeutungsfindung sind, wenn sie den Regelungsinhalt prägnant treffen und dabei keine falschen Inhalte ankündigen¹⁾. Auf der Grundlage dieser Zweckrichtung bestehen gegen die juristische Steuertechnik in den genannten Beispielen erhebliche Bedenken.

1) vgl. oben S. 100 ;

Die Beobachtung kann schon bei der Überschrift des gesamten Anrechnungsverfahrens einsetzen. Sie ist nicht prägnant. Dieser Teil des KStG beinhaltet nicht irgendein Anrechnungsverfahren für irgendwelche Körperschaftsteuerpflichtigen, sondern nur einen bestimmten Teil des gesamten finanzwissenschaftlichen Anrechnungsmodells für einen bestimmten Personenkreis auf der Unternehmensebene. Zudem wird nicht in jedem Fall einer Gewinnausschüttung Körperschaftsteuer angerechnet. Es ist auch möglich, daß z.B. bei Auslandsgewinnen und sonstigen steuergünstigen Gewinnen Steuern nachzuzahlen sind. Auch von daher gesehen, ist diese Überschrift unpräzise.

Die gesetzestechnische Analyse der zweiten Überschrift muß zu einem gleichlautenden Ergebnis kommen. Nur enthält § 28 zunächst keine Antwort auf die Frage, welche Teile des Eigenkapitals als für eine Ausschüttung verwendet gelten. Was verwendbares Eigenkapital ist und was nicht, ist in § 29 geregelt. § 28 gibt lediglich die Reihenfolge der Beträge an, die gegen eine Gewinnausschüttung verrechnet werden sollen.

Der Begriff "Verluste" als Überschrift von § 33 ist nur wenig anschaulich. Dem Inhalt nach soll in dieser Vorschrift eine Antwort auf die Frage gegeben werden, wie Verluste in der Vergleichsrechnung zu behandeln sind. Da diese Beträge das zur Verteilung kommende Einkommen bereits gemindert haben, müssen sie zwangsläufig vom verwendbaren Eigenkapital abgezogen werden. § 33 schafft damit erneut eine notwendige Brücke zwischen der Realität des Wirtschaftslebens und diesem Steuermodell. Dies allein ist ihr Inhalt. Auf diesen Inhalt muß die Überschrift abgestellt werden. Die Rechtsnorm in § 34 stellt zwei Buchungsanweisungen auf, wenn die Körperschaftsteuer erlassen oder herabgesetzt wird. Die Überschrift berücksichtigt dabei unvollständig nur den Erlass und vernachlässigt die Herabsetzung. Sie ist insoweit unkorrekt.

Wenden wir uns nun den Möglichkeiten einer plastischen Topographie zu und betrachten dazu die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach Übertragung von Anteilen in § 39.

Realisiert man die von den Gesetzesverfassern gewählte Aufteilung, so ergibt sich folgendes Bild:

§ 39 Abs. 1 enthält einen Grundtatbestand mit einer Rechtsfolge. Der Abs. 2 ergänzt den Tatbestand in Abs. 1. Die Absätze 3 und 4 erweitern die Rechtsfolge der Rechtsnorm in Abs. 1. Die Absätze 5 und 6 ergänzen erneut den Tatbestand der Rechtsnorm in § 39 Abs. 1. Infolge dieser Aufteilung muß die Regelung als unübersichtlich erachtet werden. Es empfiehlt sich daher eine Gestaltung im Sinne einer Rahmenform, die wir in der Propädeutik diskutiert haben. Danach ist ein Tatbestandsbegriff zu bilden. Ein solcher könnte etwa lauten: "Anteilserwerb". An diesem Tatbestandsbegriff muß sich die Rechtsfolge anschließen. Dabei ist im vorliegenden Fall zu beachten, daß die einzelnen Buchungsanweisungen für diese Einlagen sehr umfangreich sind. Die umfangreichen Objekte werden zwangsläufig einen vermehrten Zeichengebrauch nachsichziehen. Es empfiehlt sich daher auf der Rechtsfolgenreise, diese Zeichen durch einen Begriff zu bündeln. Ein solcher könnte etwa lauten: "Einlagenbuchung". Danach würde sich für den Rechtssatz folgendes Bild ergeben:

- "Bei einem Anteilserwerb hat in der Vergleichsrechnung eine Einlagenbuchung zu erfolgen."

In dem anschließenden Erläuterungssatz sind dann die begrifflichen Elemente der Begriffe "Anteilserwerb" und "Einlagenbuchung" auszuführen. Danach erhält der Tatbestandserläuterungssatz folgende Form: "Ein Anteilserwerb setzt voraus:

1. der Erwerber ist ein anrechnungsberechtigter Steuerpflichtiger,
2. der Erwerb umfaßt einen oder mehrere Anteile an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft,
3. der Veräußerer ist ein nicht anrechnungsberechtigter Anteilseigner, der innerhalb der letzten 5 Jahre zu mehr als einem Viertel oder mit Anteilen, deren Nennbetrag eine Million DM übersteigt, unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt war,
4. der Veräußerungspreis beträgt mehr als DM 100.000.-".

Für die Begriffe auf der Rechtsfolgenreise ist im Erläuterungssatz entsprechend zu verfahren. Dabei ist der Inhalt von § 39 Abs. 6 nicht mehr in diese Rahmenform zu integrieren. Es handelt sich um einen selbständigen Tatbestand, auf den lediglich die Rechtsfolge entsprechend anwend-

bar sein soll. Deshalb empfiehlt es sich, diesen Tatbestand auch visuell von der neuen Rahmenform zu lösen.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Übersichtlichkeit des gesetzlichen Anrechnungsverfahrens durch prägnante Überschriften und durch plastische Rahmenformen noch sehr gesteigert werden kann.

H. Weitere Störfaktoren der Kommunikation im Überblick

Zum Abschluß der Kritik an den Ermittlungsvorschriften des verwendbaren Eigenkapitals in Sonderfällen betrachten wir noch einmal Störfaktoren der Kommunikation über den Regelungsinhalt, die bereits bei der semantischen Gestaltung der Generalklausel und ihrer Ergänzungsnorm beobachtet wurden. Diese Störfaktoren sind in diesem Sinnabschnitt des Anrechnungsverfahrens von nicht so ausschlaggebender Bedeutung, wie in den vorhergehenden. Jedoch sollen sie nicht unerwähnt bleiben, damit sich nicht der Eindruck verfängt, als würden in diesem Bereich die zuvor untersuchten Fehlerquellen vermieden. Auch in diesem Sinnabschnitt haben sie dazu geführt, daß die Gesetzesanwender die gewünschten Informationen nicht erhalten haben.

In den §§ 31 - 39 ist erneut ein Gebrauch von Zeichen zu beobachten, die ihrer Struktur nach in größerem Maße Störfaktoren der Kommunikation bilden.

Eine unzureichende Prüfung der Lokation der Zeichen führt zu einer starken Akkumulation oder zu einer Trennung von Zeichen, die sinngemäß zusammengehören. Ein deutlicher Beleg für diese Beobachtung ist die Rechtsnorm über die Tarifbelastung bei Vermögensübernahme in § 38 ¹⁾.

Die starke Bedingungsvielfalt dieser Regelung hat die Gesetzesverfasser erneut dazu verleitet, die gedanklichen Objekte lediglich semantisch umzusetzen, ohne auf die Lokation der Zeichen zu achten. Dies hat zur Folge, daß eine Ansammlung von 55 Sprachzeichen in einem Sinnzusammenhang entstanden ist. Diese fast unüberschaubare Zeichenmenge erschwert

1) vgl. den Gesetzestext S. 117 ;

das Decodieren der Zeichen ganz erheblich. Dabei ist zu bedenken, daß nicht nur dem einzelnen Sprachzeichen eine Bedeutung zuzuordnen ist, sondern zudem die Bedeutung der gesamten Satzung zu ermitteln ist.

Ein Indikator für Störungen der Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender ist zudem der fortgesetzte Gebrauch unilateraler Zeichen. Die benutzten Zeichen demonstrieren erneut die Dynamik eines ablaufenden Modells. So übersteigen bzw. unterschreiten die Vermögensmehrungen in einigen Fällen den abgeführten Gewinn (§ 37 Abs. 2), geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft über (§ 38 Abs. 1), reicht das verwendbare Eigenkapital nicht aus und erhöht sich deshalb die Körperschaftsteuer (§ 38 Abs. 1).

Neben diesen in einer Gesetzessprache seltenen Zeichen werden solche benutzt, die vornehmlich im Code "Rechtssprache" zu finden sind:

- "... bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ..." (§ 32),
- "... ist die Hinzurechnung ... vorzunehmen" (§ 33),
- "... infolge des Wegfalls von Anteilen..." (§ 38).

Dieser Zeichengebrauch zwingt den Gesetzesanwender zu einer Umsetzung. Er muß sie durch solche aus seiner Codemenge ersetzen, mit anderen Worten, er muß versuchen, die Worte des Gesetzesverfassers in seine eigene Sprache zu übertragen.

Gegenstand einer abschließenden Kritik zu diesem Sinnabschnitt des Anrechnungsverfahrens muß erneut der Begriff "Vermögensmehrungen" sein. Bei der Regelung über die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei der Organschaft in den §§ 36 und 37 sowie nach einem Anteilserwerb in § 39 ist das Abstraktionsniveau überhöht. In den genannten Fällen umfaßt der Begriff nicht eine Vielzahl von Vermögensmehrungen aus vielfältigen Gründen, sondern nur bestimmte Fälle, die exakt auf einem niedrigen Abstraktionsniveau zu bestimmen sind. Bei der Organschaft z.B. sind Inhalt des Begriffes nur die Gewinne der Organgesellschaft, die diese an den Organträger abführt oder selbst in Rücklagen stellt. Als Zeichen für diese Tatbestände könnten die anschaulichen Begriffe "abgeführter Gewinn" und "in Rücklagen gestellter Gewinn" benutzt werden.

Demgegenüber hat der Begriff in § 39 eine andere Bedeutung. Hier umfassen die Vermögensmehrungen nur Steueranrechnungen, die durch den Wechsel von einem nicht anrechnungsberechtigten zu einem anrechnungsberechtigten Steuerpflichtigen entstehen. Dieser Inhalt ist ebenfalls mit dem konkreten Begriff "Körperschaftsteueranrechnungsbetrag" zu kennzeichnen.

Hinzuweisen bleibt ferner auf eine unzureichende Regel-Ausnahme-Technik. Zu dem häufigen Gebrauch dieser Tatbestandstechnik zwingt das beschriebene Sachkonzept. Es geht von einer Generalklausel aus, der Sonderregelungen nachgestellt werden. Ein Sonderproblem dieser Art behandelt § 35. Danach soll die Körperschaftsteuer um 9/16 des Fehlbetrages zwischen der Gewinnausschüttung und dem notwendigen verwendbaren Eigenkapital erhöht werden, nachdem die verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wurde. Diese Regelung erscheint gedanklich sinnvoll. Jedoch ist sie sprachlich nicht zu erschließen. Es heißt dort:

- "Reicht für eine Gewinnausschüttung das verwendbare Eigenkapital nicht aus,"

Der Gesetzesanwender muß sich fragen, wie eine Gewinnausschüttung entstehen kann, wenn verwendbares Eigenkapital, also versteuerter Jahresgewinn, nicht erzielt wurde. Damit dem Gesetzesanwender der Zweck dieser Regelung erkennbar wird, ist es geboten, das Regel-Ausnahme-System zu kennzeichnen.

I. Zusammenfassung der Einzelergebnisse:

Die Ermittlungsvorschriften für das verwendbare Eigenkapital in den §§ 31 - 39 sind nach Sonderfällen geordnet. Diese problemorientierte Lösung verlangt eine umfangreiche Stoffmenge. Damit die Stoffmenge überschaubar blieb, mußte sie rationalisiert werden. Soweit der Versuch einer Rationalisierung beobachtet werden konnte, muß er als mißlungen betrachtet werden. Es sind erneut Vorschriften entstanden, die teilweise lückenhaft sind und wiederum andere, die überflüssig sind.

Zudem werden in erheblichem Maße Verweisungen eingesetzt, die stets eine diffizile gedankliche Mitarbeit des Gesetzesanwenders verlangen. Die kritisierten Verweisungsformeln sind unverhältnismäßig, da sie zur

Reduktion der Zeichenmengen nicht geeignet sind. Sie stören lediglich zusätzlich die Kommunikation.

In den Ermittlungsvorschriften des verwendbaren Eigenkapitals in Sonderfällen setzt sich der Gebrauch von echten und unechten Fiktionen fort. Dabei handelt es sich zum Teil um Modifikationen der Verwendungsfiktion und zum anderen um zwei weitere Fiktionsarten. Die Kritik legte dar, daß diese Fiktionen durch einfache Buchungsanweisungen beseitigt werden können.

Neben der Fiktion ist in diesem Sinnabschnitt des Anrechnungsverfahrens allgemein ein störungsgeneigter Zeichengebrauch zu beobachten. Es ist im einzelnen auf einen nachlässigen Einsatz der Sprachzeichen zurückzuführen, die durch eine starke Polyfunktionalität gekennzeichnet sind. Zudem ist in diesem Sinnabschnitt erneut festzustellen, daß mathematische Determinanten durch Sprachzeichen ausgedrückt werden.

Neben diesen genannten Störfaktoren der Kommunikation werden kaum Hilfen zur Pragmatik der Bedeutungsfindung für den Gesetzesanwender gegeben. Es ist eine unzureichende informatorische Sachlichkeit und Zusammengehörigkeit der Regelungsmaterie und eine fehlende prägnante und plastische Topographie zu vermerken.

Die vorstehende Kritik hat sich zunächst mit Störfaktoren der Kommunikation beschäftigt, die in den Ermittlungsvorschriften für das verwendbare Eigenkapital in Sonderfällen neu aufgetreten sind. Daneben waren solche zu beobachten, die bereits bei der Generalklausel und ihren Erläuterungsvorschriften die Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender gestört haben. Dabei handelt es sich um eine geringe Anschaulichkeit des Begriffes "Vermögensmehrungen", einer unzureichenden Kennzeichnung verschiedener Regel-Ausnahme-Verhältnisse und einem fortgesetzten Gebrauch unilateraler Zeichen.

Die Liste der Störfaktoren indiziert, daß auch bei den Ermittlungsvorschriften für das verwendbare Eigenkapital in Sonderfällen nicht mit einer gesicherten Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender gerechnet werden kann.

§ 15 GESETZESTECHNISCHE ANALYSE DER ERGÄNZUNGSVORSCHRIFTEN
IN DEN §§ 40 - 43

A. Verbotswidriger Gebrauch zusätzlicher Fiktionen

Die Ergänzungsvorschriften in den §§ 40 - 43 bilden zwar, wie die Darlegung des Regelungszweckes ergab, einen eigenen Sinnabschnitt. Jedoch weisen sie keine Selbständigkeit aus. Sie vervollständigen nochmals die Generalklausel und ihre Ergänzungsnormen. Unsere Analyse wollen wir auf zwei Punkte beschränken, die eine Folge der Ergänzungsfunktion dieser Normen sind. Wir beschäftigen uns zunächst mit den gebrauchten Fiktionen und wenden uns dann einer offensichtlich unzureichenden informatorischen Zusammengehörigkeit zu.

Gegenstand der Kritik sind die folgenden Fiktionen in § 41:

- "Besteht die Leistung in der Rückzahlung von Nennkapital, so gilt der Teil des Nennkapitals als zuerst für die Rückzahlung verwendet, der zum verwendbaren Eigenkapital gehört."
- "Wird das Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen erhöht, so gelten die Eigenkapitalteile im Sinne von § ... als vor den übrigen Eigenkapitalteilen umgewandelt."
- "Wird das Vermögen einer Kapitalgesellschaft ... an die Anteilseigner verteilt und ergibt sich ein negativer Teilbetrag im Sinne von § ..., so gilt das Nennkapital als um diesen Betrag gemindert."
- "Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge... über, so mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach § 27 ergeben würde, wenn das verwendbare Eigenkapital ... für eine Ausschüttung verwendet gelten würde."

Das erste Beispiel enthält eine neue Variante der Verwendungsfiktion, die allgemein in § 28 Abs. 2 festgelegt ist, für eine Gewinnausschüttung aus Rücklagen. Das zweite und dritte Beispiel sind selbständige Fiktionen, die ähnlich der Einlagenfiktion beim Anteilserwerb in § 39

keine Beziehung zur Verwendungsfiktion haben. Man könnte sie begrifflich als Umwandlungsfiktion und zum anderen als Minderungsfiktion bezeichnen. Gegen die Notwendigkeit dieser zusätzlichen Fiktionen in den Ergänzungsvorschriften der §§ 40 - 43 bestehen aus der Sicht der juristischen Steuertechnik Bedenken. Die Kommunikation über den Inhalt dieser Regelung ist bereits gestört, da die Fiktion an die neuen Begriffe "Nennkapital" und "Eigenkapital" anknüpft. Die Begriffe selbst sind durch eine Neuuzuweisung entstanden ¹⁾. Selbst die benutzte Legaldefinition für den Begriff "Eigenkapital" war nicht geeignet, um den Gesetzesanwender über den Regelungsinhalt zu informieren ²⁾. Zuviele ungeeignete Gesetzgebungstechniken indizieren Störfaktoren der Kommunikation. Dieser Zustand wird nun durch den Gebrauch der Fiktionen ergänzt, die sich selbst bereits als ein Störfaktor der Kommunikation erwiesen haben. Der Gesetzesanwender wird angewiesen, mit Begriffen eine Identifikation des Nichtidentischen zu betreiben, die er selbst kaum verstehen konnte.

Wir wollen nun versuchen, die konkreten Gleichsetzungsanweisungen herauszufinden und damit zugleich die Möglichkeit bieten, um die Fiktionen zu ersetzen.

Eine Kommunikation über die zusätzliche Verwendungsfiktion findet nur dann statt, wenn der Gesetzesanwender bereits über den Inhalt von § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG informiert ist. Danach gehören zum steuerpflichtigen Einkommen aus Kapitalvermögen auch die Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung den natürlichen Personen zufließen und diese Beträge zum verwendbaren Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft gehören.

Nach der Definition des Begriffes verwendbares Eigenkapital gemäß § 29 zählen dazu auch die thesaurierten Gewinne aus der Zeit nach dem Systemwechsel. Damit nun die natürlichen Personen ihre Steueranrechnung erhalten, müssen diese Beträge zunächst auf der Unternehmensebene angerechnet werden. Da die Teile des Stammkapitals, die durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, nämlich durch Umwandlung von versteuerten Rücklagen entstanden sind, bereits versteuert sind, sollen diese Teile zunächst angerechnet werden. Wenn nun der Gesetzesanwender diesen genannten Informationsstand nicht hat, bilden die Codemengen von Sender

1) vgl. dazu oben S. 136 ff, 150 ff.;

2) vgl. dazu oben S. 152 ;

und Empfänger im Kommunikationsprozess keine Teilmengen, so daß die Information nicht fließen kann. Die entscheidende Ursache für den nichtvorhandenen Kommunikationsfluß ist dabei nicht nur die überflüssige Fiktion, sondern besonders die Tatsache, daß neue Begriffe eingeführt werden. Die genannte Fiktion dient in diesem Zusammenhang der Aufrechterhaltung des aufgestellten Dogmas vom neuen Begriff des Nennkapitals. Man wird nicht umhin können, in einem solchen Fall Jherings Vorwurf zu wiederholen und von einer Krücke des Denkens zu sprechen ¹⁾.

Für eine störungsfreie Kommunikation ist der genannte Wortlaut durch eine schlichte Buchungsanweisung folgender Form zu ersetzen:

- "Bei einer Kapitalherabsetzung oder Liquidation sind für eine Gewinnausschüttung stets Altrücklagen vor Neurücklagen zu verbuchen, damit ein Steueranrechnungsbetrag entsteht."

Eine Kommunikation über die zweite Fiktion erfolgt nur dann, wenn der Gesetzesanwender zum einen die Neuzuweisung des Nennkapitalbegriffes und zum anderen die Legaldefinition des verwendbaren Eigenkapitals zur Kenntnis genommen hat. Dann weiß er, daß thesaurierte Gewinne aus der Zeit vor dem Systemwechsel zum verwendbaren Eigenkapital EK 0 ²⁾ gehören mit der Folge, daß stets eine Nachsteuer in Höhe von 36% auf die bereits versteuerten Gewinne fällig wird. Um nun diese Beträge aus dem verwendbaren Eigenkapital zu eliminieren, sollen sie für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gebucht werden. Da im umgekehrten Falle bei einer Kapitalherabsetzung aus Gesellschaftsmitteln gemäß § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG keine Steuerpflicht für die natürlichen Personen besteht, ist eine "Belastung" dieser Beträge nach den Vorstellungen der Gesetzesverfasser auch nicht erforderlich. Entsprechendes ist für eine Kapitalerhöhung gegen Einlagen zu sagen, die gemäß § 40 Ziff. 1 weder auf der Unternehmensebene noch gem. § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG auf der Ebene der Anteilseigner steuerpflichtig ist. Auch in diesem Fall ist eine Fiktion nur erforderlich, um das Dogma des Nennkapitalbegriffes aufrecht zu erhalten. Für die Vergleichsrechnung reicht eine Buchungsanweisung aus, etwa nach folgender Art:

1) vgl. oben S. 26;

2) zu der Abkürzung vgl. oben S. 157;

- "Für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln sind Altrücklagen und Neueinlagen vor Neurücklagen zu verbuchen."

Wenn eine Kommunikation über die ersten beiden Fiktionen möglich gewesen wäre, dann wäre sie auch über die Minderungsfiktion möglich gewesen. Die Grundlagen der Kommunikation sind gleich. Erforderlich ist auch in diesem Fall eine schlichte Buchungsanweisung, etwa nach folgendem Wortlaut:

- "Ist durch Verluste ein negativer Bilanzposten beim EK 0 entstanden, so ist dieser Posten im Falle der Liquidation durch Nennkapital oder soweit erforderlich, durch Beträge aus den Bilanzposten des EK 36 und EK 0 auszugleichen. Beträge des EK 56 sind erst anzugreifen, wenn das EK 36 erschöpft ist."

Bei allen drei Fiktionsbeispielen ist auch bei der Buchungsanweisung Nichtidentisches zu identifizieren. Die Buchungsanweisung genießt jedoch den Vorteil, daß sie eine Handlungsanweisung darstellt, die bei der Fiktion fehlt. Zum anderen ist für eine Gleichsetzung von Ungleichem im Steuerrecht eine Fiktion nicht erforderlich, auch wenn sie der Realität entspricht. Nach unserer Auffassung braucht der Steuergesetzgeber den Vergleich mit der Realität nicht zu scheuen. Er erhebt ja gar nicht den Anspruch auf Wahrheit, sondern nur auf Gerechtigkeit. Wenn er trotzdem das gesetzestechnische Mittel der Fiktion gebraucht, basiert dies entweder auf Unkenntnis oder gar auf Wertungsangst.

Bei der vierten Fiktion erscheint die Kommunikation über den Regelungsinhalt nicht gestört. Der Gesetzesverfasser erstrebt erkennbar die Gleichsetzung zweier ungleicher Tatbestände an, nämlich einer Vermögensübertragung und einer Gewinnausschüttung. Er möchte diese Tatbestände gleich behandeln. Dazu ist eine Fiktion nach unserer Auffassung ebenfalls nicht erforderlich. Der Steuergesetzgeber kann die Anordnung der Gleichbehandlung mit klaren Worten ausdrücken. Dafür empfiehlt sich folgender Wortlaut:

- "Die Umwandlung einer anrechnungspflichtigen Körperschaft auf eine steuerbefreite Körperschaft ist wie eine Gewinnausschüttung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zu behandeln."

Im Ergebnis ist also festzustellen, daß in den Ergänzungsvorschriften der §§ 40 - 43 vier zusätzliche Fiktionen gebraucht werden, die die Kommunikation ganz erheblich erschweren und fast unmöglich machen. Es empfiehlt sich diese durch einfache Buchungsanweisungen zu ersetzen .

B. Mangelnde informatorische Zusammengehörigkeit

Der zweite Teil der Kritik an den Ergänzungsvorschriften zur Generalklausel und ihren Ergänzungsnormen widmet sich der informatorischen Zusammengehörigkeit. Es bestehen Bedenken, ob die Generalklausel und ihre Ergänzungsnormen in der Weise mit den Ergänzungsnormen in den §§ 40 - 43 verbunden sind, daß die Gesetzessystematik noch dem Gebot der informatorischen Sachlichkeit ¹⁾ entspricht.

Die bisherige gesetzestechnische Untersuchung und die Einführung in den Inhalt des Anrechnungsverfahrens zeigte folgende Sachzusammenhänge auf: Die Rechtsnormen in den §§ 40 - 42 vervollständigen zum letzten Mal die Generalklausel und ihre Ergänzungsnormen für das Anrechnungsverfahren im Falle einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft. Damit ist das gesetzliche Anrechnungsverfahren auf der Unternehmensebene für diese Körperschaftsteuerpflichtigen zu Ende.

Der Rechtssatz in § 43 erweitert den Kreis der Anrechnungspflichtigen auf zwei weitere Körperschaften, nämlich den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie wirtschaftlichen Vereinen, die Anteilsrechte gewähren und darauf Leistungen an ihre Anteilseigner erbringen.

In diesen drei Rechtsnormen werden also zum einen in erheblichem Umfang Informationen nachgeschoben, die gedanklich der Generalklausel und ihren Ergänzungsnormen zuzuordnen sind. Zum anderen wird das Verfahren gänzlich auf weitere Körperschaftsteuerpflichtige übertragen. Wie wir schon bei den Ermittlungsvorschriften für das verwendbare Eigenkapital

1) vgl. dazu oben S. 95 ;

in Sonderfällen beobachten konnten, so zeigt auch der Schluß des gesetzlichen Anrechnungsverfahrens, daß sich die Gesetzessystematik nicht am Informationsbedürfnis eines Gesetzesanwenders orientiert. Seine entscheidende Frage nach dem Kreis der steuerpflichtigen Personen wird erst am Ende des Verfahrens vollständig beantwortet. Auf seine Frage nach der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens, erhält er zwar Antworten, jedoch ist er genötigt, sich diese in dem Gesamtzusammenhang zusammenzusuchen. Diese Aufteilung des Gesetzestextes gibt dem Gesetzesanwender deshalb keine Hilfe zur Bedeutungsfindung der Zeichen, wie es die Gesetzessystematik tun könnte. Diese Gesetzgebungstechnik erschwert vielmehr in einem erheblichen Umfang die Kommunikation zwischen dem Gesetzesverfasser und dem Gesetzesanwender. Die Analyse zeigt damit eine Sprachtechnik auf, die sachlich Zusammengehörendes trennt und damit nicht dem Informationsbedürfnis eines Gesetzesanwenders gerecht wird.

C. Zusammenfassung der Einzelergebnisse:

Die Ergänzungsvorschriften in den §§ 40 - 43 weisen im einzelnen zwei Verbesserungsmöglichkeiten für die Gesetzgebungstechnik auf, zum einen bei den Fiktionen und zum anderen bei der informatorischen Zusammengehörigkeit.

Die gebrauchten Fiktionen könnten durch Buchungsanweisungen ersetzt werden. Für eine adäquate Gesetzessystematik sind neue Verbindungslinien zu ziehen. Derzeit klafft zwischen den Ergänzungsnormen in den §§ 40 - 43 und den bezogenen Rechtsnormen eine große Informationslücke, die der Gesetzesanwender nur durch seine Kenntnis des finanzwissenschaftlichen Metasystems ausgleichen kann.

Die benutzten Gesetzgebungstechniken indizieren folglich auch bei den Ergänzungsvorschriften der §§ 40 - 43 eine gestörte Kommunikation über den Regelungsinhalt.

§ 16 UNZUREICHENDE RATIONALISIERUNG DER STOFFMENGE BEI
DEN VERFAHRENSVORSCHRIFTEN IN DEN §§ 44 - 46

Zum Abschluß der Kritik am IV. Teil des KStG 1977 wenden wir uns denjenigen Vorschriften zu, die die Anrechnungsbescheinigungen und ihre Weitergabe regeln. Beides ist sehr detailliert ausgestaltet. Diese Anhäufung von Objekten hat zu einer umfangreichen sprachlichen Regelung geführt. Wir wollen deshalb die Kritik auf die Frage beschränken, wie diese Stoffmenge rationalisiert werden kann. Von einer Rationalisierung der Stoffmenge hängt bei einem gezielten Einsatz der Sprachzeichen zwangsläufig eine Beschränkung der Sprachzeichenmenge ab. Eine geringere Zeichenmenge erleichtert die Kommunikation für die am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen.

Die Gesetzesverfasser sehen drei Arten von Anrechnungsbescheinigungen vor, deren Urheber die Kapitalgesellschaft, ein Kreditinstitut oder ein Notar sein kann. Gegen die Notwendigkeit, diese Bescheinigungen im Körperschaftsteuergesetz zu regeln, bestehen aus der Sicht der juristischen Steuertechnik Bedenken.

Dabei ist zunächst daran zu erinnern, daß die §§ 27 - 43 das Anrechnungsverfahren nur auf der Unternehmensebene regeln. Die zweite Basis des Verfahrens ist im Einkommenssteuergesetz geregelt. Daraus ist jedoch nicht zu schließen, daß die Bescheinigungen unbedingt in das EStG einzufügen sind. Es bestehen noch andere Sachzusammenhänge.

Ausgangspunkt der sachlichen Zuordnung muß der Zweck der Bescheinigungen sein. Damit der Anteilseigner den von den Unternehmen bereits bezahlten Steuerbetrag auf seine persönliche Steuer anrechnen kann bzw. erstattet erhält, hat er nach dem Anrechnungsverfahren einen Nachweis zu führen, daß sein Gewinnanteil bereits versteuert wurde. Die Bescheinigungen dienen also der technischen Durchführung des Anrechnungsverfahrens. Sie haben jedoch mit der Besteuerung der juristischen Personen, die ansonsten im Körperschaftsteuergesetz geregelt ist, nichts zu tun.

Zu erwägen bleibt stattdessen, ob dieser Teil des KStG nicht dem Gesellschaftsrecht zuzuordnen ist. Dabei kann man sich von der Erwägung leiten lassen, daß der Steueranrechnungsbetrag heute als ein Teil der Dividende

verstanden werden muß, die sich damit aus der Barausschüttung und dem Anrechnungsbetrag zusammensetzt ¹⁾. Die Bescheinigungen erhalten damit Ähnlichkeit mit dem verbrieften Recht der Anteilseigner.

Da die Bescheinigungen der Kapitalgesellschaft in erster Linie das Rechtsverhältnis zwischen ihr und ihrem Anteilseigner betreffen, stehen sie nur in einem entfernteren Zusammenhang mit der Besteuerung der Unternehmensgewinne. Deshalb sollten sie dem Gesellschaftsrecht zugeordnet werden. Diese Zuordnung vermag zugleich verdeutlichen, daß es zu den Zielen der Körperschaftsteuerreform gehörte, die Attraktivität der Aktie als Vermögensbeteiligungsrecht zu fördern ²⁾. Zudem will der Gesetzgeber dem Anteilseigner sogar einen klarbaren Anspruch auf die Bescheinigung einräumen ³⁾, so daß auch diese Tatsache auf das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern hindeutet.

Die genannten Bedenken bestehen auch gegen die Bescheinigung eines Kreditinstitutes, die in § 45 mit häufigen Bezugnahmen auf die vorgenannten Bescheinigungen geregelt sind. Auch an dieser Stelle könnte die Stoffmenge des Körperschaftsteuergesetzes rationalisiert werden.

Wenn die Anteilseigner ihre verbrieften Rechte einem Kreditinstitut zur Aufbewahrung geben, kennt die einzelne Kapitalgesellschaft ihren Namen nicht. Deshalb erfolgt die Auszahlung der Dividende direkt an das Kreditinstitut. Infolge ihrer Unkenntnis kann die Kapitalgesellschaft auch keine Bescheinigung ausstellen. Es erscheint daher sinnvoll, diese Verpflichtung dem Kreditinstitut zu übertragen. Der Anteilseigner wird letztlich so gestellt, als wenn er seine Anteilsrechte selbst verwahren würde. Auch in diesem Fall wird sichergestellt, daß der Staat vor unberechtigter Inanspruchnahme geschützt ist. Die Notwendigkeit dieser Art der Bescheinigung ergibt sich also in erster Linie aus der Tatsache, daß der Kapitalgesellschaft der Name des Anteilseigners gar nicht bekannt ist. Auch in diesem Fall ist die Frage zu stellen, welcher Sachzusammenhang zwischen dem Rechtsverhältnis "Kreditinstitut - Anteilseigner" einerseits und der Besteuerung der juristischen Personen andererseits besteht, der die Notwendigkeit einer Regelungsbedürftigkeit im Körperschaftsteuergesetz

1) vgl. Müller-Dott, in: DStR 1977, 435;

2) vgl. Begr. zum RegE., in: BT-Drucks. 7/1470 S. 326;

3) vgl. Begr. zum RegE., in: a.a.O., S. 378;

indizieren könnte. Die Anrechnungsbescheinigungen dienen auch in diesem Fall nur der technischen Durchführung des Anrechnungsverfahrens und haben mit der Besteuerung der juristischen Personen nichts zu tun. Wegen des genannten Rechtsverhältnisses könnte erwogen werden, die Vorschriften dem Depotgesetz zuzuweisen. Dies würde jedoch die Unübersichtlichkeit der Rechtsordnung zum Nachteil der Gesetzesanwender fördern. Deshalb sollte von der Tatsache ausgegangen werden, daß diese Vorschriften zu demjenigen Teil des Anrechnungsverfahrens gehören, der die Besteuerung der natürlichen Personen betrifft, so daß sich eine Zuordnung zum Einkommensteuergesetz empfiehlt.

Ähnliche Bedenken bestehen hinsichtlich der Regelungsbedürftigkeit für Anrechnungsbescheinigungen durch einen Notar im KStG. Sinn und Zweck dieser Bescheinigung ist es, dem Veräußerer eines Beteiligungspapieres den Anrechnungsbetrag zu sichern. Da er die Anrechnung nur erhält, wenn er seine Beteiligung nachweisen kann, soll er im Falle der Veräußerung seines Beteiligungsrechtes einen qualifizierten Nachweis erhalten. Auch diese Regelung erscheint für die Bedürfnisse eines sicheren Rechtsverkehrs geeignet. Die Frage ist nur, was es rechtfertigt, diesen Tatbestand im Körperschaftsteuergesetz zu regeln. Da auch dieser Tatbestand eindeutig zu dem Teil des Anrechnungsverfahrens gehört, der die natürlichen Personen betrifft, empfiehlt es sich, den Inhalt dieser Bescheinigungen gleichfalls im Einkommensteuergesetz zu regeln.

Die vorstehende Kritik hat bisher nur den Inhalt und das Verfahren der Anrechnungsbescheinigungen analysiert und dabei außer Betracht gelassen, daß der Gesetzgeber für die Urheber dieser Bescheinigungen eine besondere Haftungsklausel in § 44 Abs. 6 und § 45 Abs. 4 geschaffen hat.

Die Haftungsstatbestände wurden der Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer in § 42 d EStG nachgebildet. Der Unterschied besteht jedoch darin, daß die Aussteller der Bescheinigungen zwar mittelbar den Geldwertanspruch der Anteilseigner vergrößern bzw. verkleinern können, jedoch nicht unmittelbar mit diesen Beträgen in Berührung kommen. Da es sich bei dieser Haftung um einen allgemeinen Tatbestand handelt, stellt sich die Frage, ob die Tatbestände nicht der Abgabenordnung zuzurechnen sind.

In den §§ 69 ff. AO sind bereits verschiedene Haftungstatbestände genannt, u.a. die Haftung bei Organschaft. In diesem Zusammenhang würde sich auch die Haftung für unsachgemäße Anrechnungsbescheinigungen einordnen lassen. Auch diese Tatbestände sollten daher im Körperschaftsteuergesetz rationalisiert werden.

Die gesetzestechnische Analyse der §§ 44 - 46 ergab, daß die Stoffmenge in einem erheblichen Umfang rationalisiert werden kann. Es sprechen gute Gründe dafür, die genannten Tatbestände nicht im Körperschaftsteuergesetz zu regeln, sondern sie anderen Gesetzen zuzuweisen.

§ 17 ZUSAMMENFASSENDE BETRACHTUNG DER UNTERSUCHTEN
STÖRFAKTOREN DER KOMMUNIKATION ALS KRITIK AN DER
UNZUREICHENDEN TRANSFORMATION DES ANRECHNUNGSMODELLS
IN DAS KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ 1977

Zum Abschluß der Kritik betrachten wir noch einmal rückschauend den Gesetzestext in den §§ 27 - 46 und die dabei verwendeten Gesetzgebungstechniken. Dabei wollen wir uns nicht lediglich zusammenfassend wiederholen, sondern auf die Grundfrage der steuerrechtlichen Normgestaltung, den Transformationsprozess des finanzwissenschaftlichen Ideengutes eingehen¹⁾. Aufgrund der Einzelergebnisse wollen wir versuchen, eine Antwort zu geben auf die Frage, inwieweit die unrationalen Gesetzgebungstechniken eine unzureichende Transformation des finanzwissenschaftlichen Modells indizieren. Bei der Fragestellung gehen wir bewußt von Indikatoren aus, d.h. wir wollen und können nicht die Frage beantworten, ob das finanzwissenschaftliche Anrechnungsverfahren tatsächlich die juristisch adäquate Ausdrucksform im Körperschaftsteuergesetz gefunden hat. Eine solche Frage läßt sich zum derzeitigen Stand der Gesetzgebungswissenschaft nicht beantworten.

Die Kritik fand heraus, daß eine große Anzahl von neu eingeführten Steuerrechtsbegriffen nicht rational gebraucht wurde. So blieb beim Begriff "Belastung" das Abstraktionsniveau ungeprüft. Die Begriffe "Eigenkapital" bzw. "Teilbeträge des Eigenkapitals" erscheinen nicht erforderlich. Bei den Begriffen "Nennkapital" und "Eigenkapital" wurden

1) vgl. oben S. 40;

bekannten Inhalten neue Zeichen zugewiesen. Bei den Begriffen "Erhöhung" und "Minderung" bzw. "Vermögensmehrungen" und "verwendbares Eigenkapital" war eine unzutreffende bzw. eine nur geringe Anschaulichkeit festzustellen. Die gesetzestechische Analyse der benutzten Steuerrechtsbegriffe legt offen, daß die neuen Begriffe, mit denen im bisherigen KStG nicht abgestimmt wurden. Diese unzureichende Abstimmung indiziert deutlich eine mangelnde Transformation des finanzwissenschaftlichen Systems in ein Steuergesetz. Der eindruckvollste Beleg für die Beobachtung ist der Begriff "Belastung", der überwiegend von der Steuerlehre gebraucht wird.

Die Einzelbetrachtung ergab ferner, daß das gesetzliche Anrechnungsverfahren auf der Unternehmensebene auf 6 verschiedenen Fiktionen beruht. Von dieser Vielzahl von irrealen Annahmen wird die grundlegende, die Verwendungsfiktion, noch einmal in 4 verschiedene Fälle abgewandelt. Die Fiktionen belegen, daß das gesetzliche Anrechnungsverfahren wie sein finanzwissenschaftlicher Vorläufer ganz erheblich von der Realität abweicht. Es wird die Realitätsferne eines Modells deutlich, bei dem immer wieder Brücken zwischen der Realität und dem Modell geschlagen werden müssen, so insbesondere bei der Verwendungsfiktion und der Entstehungsfiktion. Diese Beobachtung ist nicht auf alle vorhandenen Fiktionen zu beziehen. So ist die Einlagenfiktion und die Ausschüttungsfiktion nur eine Lösungsmöglichkeit. Die Umwandlungsfiktion und die Minderungsfiktion sind lediglich dogmatische Fiktionen, die der Aufrechterhaltung eines einmal eingeführten Begriffes dienen.

Gerade bei der Verwendungsfiktion zeigt sich daher erneut die nichtvollzogene Transformation der finanzwissenschaftlichen Idee in das Körperschaftsteuergesetz. Es erscheint sogar fraglich, ob diese Transformation für die Gesetzesverfasser überhaupt möglich war. Da das Steuerrecht die Steuerpflicht an die wirtschaftliche und juristische Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft knüpft und das finanzwissenschaftliche Anrechnungsverfahren zumindestens nach der Idee ihrer Erfinder gerade von der Unselbständigkeit der juristischen Personen ausgeht, erscheint eine Transformation nach der Erfinderidee gar nicht möglich. Umso erstaunlicher ist die Grundaussage der Gesetzesverfasser, daß ihr Anrechnungsverfahren die Rechtsnatur der Körperschaftsteuer unverändert lassen würde. In Betracht der vielen Gesetzgebungstechniken, die das gesetzliche Verfah-

ren bewußt von der Realität des Steuerrechts lösen, kann die These von der unveränderten Rechtsnatur der Körperschaftsteuer nicht mehr uneingeschränkt gelten. Ein Steuermodell, das in erster Linie vom wirtschaftlichen Eigentum der Anteilseigner ausgeht, muß der wirtschaftlichen Realität widersprechen, bei der die wirtschaftliche und organisatorische Selbständigkeit der juristischen Person im Vordergrund steht. Für einen der beiden Wege hätten sich die Gesetzesverfasser entscheiden müssen, um mit dem Gesetzesanwender in eine störungsfreie Kommunikation über den Regelungsinhalt einzutreten. Der von den Gesetzesverfassern beschriebene Mittelweg zwischen der unveränderten Rechtsnatur der Körperschaftsteuer auf der einen Seite und dem finanzwissenschaftlichen Anrechnungsverfahren auf der anderen Seite mußte von Anbeginn nicht transformationsfähig erscheinen und hat deshalb zu der großen Anzahl von Fiktionen geführt.

Die Kritik mußte auch feststellen, daß Legaldefinitionen, insbesondere die der Begriffe "Tarifbelastung" und "Eigenkapital" zu Sachregelungen dienen und nicht ausschließlich Sprachregelungen sind. In dieser Funktion verdecken die Erläuterungen wichtige Grundaussagen des finanzwissenschaftlichen Anrechnungsverfahrens, das nicht nur Steuervorteile, sondern für die Unternehmen bei ausländischen und sonstigen steuerfreien Einkünften Steuernachteile bringt. Auch diese Tatsachen belegen, daß eine Transformation nicht stattgefunden hat. Die Aufgabe der Sprachgestaltung von Steuerrechtsnormen ist es, die getroffene Gerechtigkeitsentscheidung transparent zu machen. Eine solche Transparenz fehlt bei den Legaldefinitionen. Es besteht sogar die Befürchtung, daß sie gar nicht gesucht wurde.

Ein weiterer Beleg für die unzureichende Transformation des finanzwissenschaftlichen Anrechnungsverfahrens ist der festgestellte Gebrauch von unilateraler Zeichen aus der Wirtschaftssprache. Sowohl in der Generalklausel als auch in ihren Ergänzungsnormen werden immer wieder Zeichen benutzt, die überaus geeignet sind, die Dynamik eines ablaufenden Modells zu beschreiben. Dagegen sind sie untauglich zur Explikation eines adressatengerechten Normbefehls.

Ein zusätzlicher schwerwiegender Indikator für die unzureichende Transformation des finanzwissenschaftlichen Modells in das Körperschaftsteuergesetz stellt die mangelnde adressatengerechte Gestaltung dar, die in vielfältiger Weise zu belegen ist. Es fehlt an einer informatorischen Sachlichkeit und Zusammengehörigkeit der Regelungsmaterie. Die Gesetzesverfasser gehen von einer Generalklausel aus, die immer wieder Ergänzungen nach sich ziehen muß. Die in der Generalklausel komprimierte Essenz des Anrechnungsverfahrens ist in den Zeichenmengen durch Begriffe und eine Regel-Ausnahme-Technik so stark reduziert, daß eine Kommunikation über den Regelungsinhalt nicht möglich ist. In den Ergänzungsnormen werden keine Antworten auf die spezifischen Fragen eines Steuerpflichtigen gegeben, sondern wird ein problemorientiertes Modell beschrieben. So entstanden einige überflüssige, nicht praxisorientierte und wenig abgestimmte Regelungen. Ein weiterer Beleg dieser Art ist ein Defizit an plastischer und prägnanter Topographie des Gesetzestextes. Die einzelnen benutzten Überschriften treffen den Inhalt nicht. An übersichtlichen Rahmenformen fehlt es gänzlich. Als wenig adressatengerecht ist auch die benutzte Regel-Ausnahme-Technik zu bezeichnen. Nicht nur bei der Generalklausel sondern auch bei ihrer Ergänzungsnorm fehlt es an der Kennzeichnung des Metasystems. Soweit Ausnahmeregelungen notwendig wurden, wurden sie einfach angefügt, ohne daß ihr Zweck angegeben wurde. So wird der Gesetzesanwender überfordert, weil er dem Gesetz nicht entnehmen kann, welchem Zweck die Generalklausel und auch die Ergänzungsnormen dienen. Der Mangel an adressatengerechter Gestaltung zeigt sich auch bei einer unzureichenden Lokation der Zeichen. Sie führt dazu, daß diffizile Sinneinheiten der Objekte lediglich einen semantischen Ausdruck finden. Dies bewirkt entweder eine starke Kumulation von Zeichenmengen, wie etwa bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach Übertragung von Anteilen oder eine Trennung von Sinneinheiten durch den Einschub anderer sinnfremder Einheiten.

Die Kritik der juristischen Steuertechnik am IV. Teil des KStG 1977, dem sogenannten Anrechnungsverfahren, kommt also zu dem Ergebnis, daß das finanzwissenschaftliche Anrechnungsmodell unzureichend in Steuerrechtsnormen transformiert wurde. Es wurde ein problemorientiertes, nicht adressatengerechtes Verfahren beschrieben, das heute gewisser-

maßen "neben" der Körperschaftsteuersystematik steht. Nur an wenigen gesetzestechnischen Verfahren zeigt sich eine Transformation. Soweit diese insoweit überhaupt gelungen ist, ist sie im Detail noch sehr verbesserungsbedürftig. So gibt es unverhältnismäßige Verweisungen bei den Ermittlungsvorschriften für das verwendbare Eigenkapital in Sonderfällen. So ist eine unzureichende begriffliche Abstraktion in der Gesetzessystematik zu beobachten. Sie führt dazu, daß unübersichtliche Zeitangaben entstehen. So werden letztlich mathematische Verfahren in Sprachzeichen umgesetzt mit der Folge, daß der Gesetzesanwender gezwungen ist, diese unvollständigen Sprachzeichenmengen in mathematische Ausdrücke rückumzusetzen.

ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK

Zum Abschluß der Kritik am Körperschaftsteuergesetz 1977 aus gesetzgebungstechnischer Sicht, die zugleich ein Beitrag zur juristischen Steuertechnik sein will, wollen wir noch einmal die Ergebnisse der drei Kapitel dieser Untersuchung zusammenfassen und einen Ausblick auf die weitere Entwicklung geben:

Das erste Kapitel verdeutlichte, daß die Gesetzgebungstechnik trotz ihrer großen Bedeutung für das Gesetzgebungsverfahren in der Steuerrechtswissenschaft erst in der jüngsten Vergangenheit aktuell geworden ist. Dabei ist dieser junge Wissenschaftszweig vor die Tatsache gestellt, daß weder der Begriff der Gesetzgebungstechnik noch die Theorie der Gesetzgebung erschöpfend behandelt ist. Deshalb nimmt es nicht wunder, daß der harten Kritik der Steuerrechtspraxis an der Qualität der Steuergesetze von Seiten der Wissenschaft nicht begegnet werden konnte. Zwar sind im Verlauf der letzten vier Jahre dieser Untersuchung einige Einzelbeiträge zur Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht erschienen, jedoch blieben sie erneut in der Kritik stecken, ohne die Methodik der Steuergesetzgebung fortzuschreiben.

Am Gesetzgebungsverfahren zum Körperschaftsteuergesetz 1977 ist der Mangel an einer Methodik deutlich abzulesen. Dieses Verfahren wurde fast ausschließlich aus steuertechnischer Sicht vorbereitet und ausgeführt. Trotz einer unverkennbaren gesetzestechnischen Verantwortung der Parlamentarier ist eine detaillierte gesetzgebungstechnische Diskussion nicht zu beobachten. Man hat lediglich die Gesetzesvorlage der Ministerialbürokratie als Gesetzesinitiative der Bundesregierung in steuertechnischer Sicht beraten, ohne die gesetzestechnische Problematik einer so tiefgreifenden Reform überhaupt zu aktualisieren. So war insgesamt zu beobachten, daß man häufig von Vereinfachung sprach, aber selten über Vereinfachung des Steuerrechtes diskutierte. Durch das Anhörungsverfahren vor dem Finanzausschuß des Deutschen Bundestages war die Mehrheit der Gesetzesanwender im Steuerrecht an dem Gesetzgebungsverfahren beteiligt. Auch ihr Votum galt vornehmlich der steuertechnischen Eignung des neuen Gesetzes. Demgegenüber war eine gesetzestechnische Diskussion nur vereinzelt zu beobachten.

Das erste Kapitel der Untersuchung verdeutlichte zum einen die Tatsache, daß eine Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht fehlt und nannte zum anderen die Ursachen dafür. Für unseren Untersuchungsauftrag, eine juristisch-technische Beurteilung des Körperschaftsteuergesetzes 1977 zu geben, mußten wir also zu Beginn feststellen, daß es keine Vergleichsgrundlage zwischen Sein und Sollen gab. Die Steuerrechtswissenschaft lebt noch zu sehr in einem Zeitalter ohne einen Beruf zur Steuergesetzgebung.

Im zweiten Kapitel begannen wir die Diskussion um eine adäquate Gesetzgebungstechnik im Steuerrecht mit den programmatischen Ergebnissen der ersten Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Dabei war die Forderung erhoben worden, einen theoretischen Ansatz zu legen, der die gemeinsame Gesetzgebungsarbeit von Ökonomen und Juristen unterstreicht. Dieses neue gemeinsame Arbeitsfeld haben wir als juristische Steuertechnik bezeichnet.

Zum Verständnis der gemeinsamen Basis gaben wir eine kurze Einführung in den rechtstheoretischen Hintergrund, soweit dies im Rahmen einer Kritik sinnvoll erschien. Die Basis des Arbeitsfeldes bilden zum einen die Steuerrechtsnormen als Inhalt und die Rechtssprache als Ausdrucksform dieser Normen. Während wir bei der Frage nach den Inhalten und ihrer Entstehung eine annähernde Klärung herbeiführen konnten, vermochten wir bei der Frage nach einer adäquaten Ausdrucksform nur auf eine Lösungsvielfalt hinzuweisen. Nach unserer Auffassung entstehen Steuerrechtsnormen durch eine Transformation finanzwissenschaftlicher Modelle in Rechtsnormen. An diesem Verfahren sind sowohl Ökonomen als auch Juristen beteiligt. Aus der Beteiligung zweier unterschiedlicher Denk- und Sprachsphären ergeben sich nach unserer Auffassung die eigentlichen Probleme für eine adäquate Ausdrucksform.

Bei der Suche nach einer solchen Form mußten wir feststellen, daß die Rechtswissenschaft das Sprachproblem noch nicht gelöst hat, so daß wir auf die Forschungsergebnisse der Sprachwissenschaft zurückgreifen mußten. Auch dort gibt es keine eindeutige Antwort, sondern nur eine Vielfalt von Deutungsversuchen. Um zum heutigen Stand der Wissenschaft eine Kritik am KStG 1977 überhaupt betreiben zu können, legten wir die zwei Grundgedanken der Forschungsergebnisse für eine weitere Diskussion zugrunde.

Dabei wurde die Rechtssprache unter einem semiotischen und einem kommunikativen Aspekt betrachtet. Diese beiden Gedanken machten wir zum Stützpfiler eines elementaren Modells einer juristischen Steuertechnik. Es verbindet die bisher bekannten Gesetzgebungstechniken mit den Ansätzen der Zeichen- und Kommunikationstheorien. Dieses Modell gründet auf drei Wege für eine adäquate Ausdrucksform, nämlich der Reduktion der Zeichenmengen, der Elimination der Störfaktoren der Kommunikation und der Produktion von Stimulanzen der Pragmatik für den Zeichenbenutzer. Ohne den vorhandenen theoretischen Ansätzen der Zeichen- und Kommunikationstheorien weiter nachzugehen, haben wir dann mit diesen Grundgedanken an Beispielen aus dem I. - III. Teil des KStG 1977 experimentiert. Die Umsetzung der theoretischen Überlegungen in die Praxis zeigte, daß schon das Grundmodell gut geeignet ist, um die Struktur der einzelnen bekannten Gesetzgebungstechniken über das bisherige Maß zu verdeutlichen. Der Versuch gelang besonders bei den Verweisungen, der Regel-Ausnahme-Technik und der Fiktion. In dem Experiment gelang es so, die bekannten Gesetzgebungstechniken, bei dessen Verfahren noch vieles ungeklärt ist, mit Hilfe des neuen Ansatzes stärker zu durchdringen und zugleich 20 Leitsätze für die Kritik abzuleiten.

Die in dem Experiment verwendeten Beispiele aus dem KStG zeigten zudem, daß die Teile I - III des KStG 1977 erheblich verbesserungsfähig sind. Dabei bestehen die größten Möglichkeiten bei solchen Vorschriften, die zum einen durch frühere Gesetzesänderungen oder durch die Körperschaftsteuerreform selbst eingeführt wurden. Dabei sind Mängel nach unserer Auffassung darauf zurückzuführen, daß die Gesamtkonzeption des KStG 1934 nicht fortgedacht, sondern nur fortgeschrieben wurde.

Die so deduzierten Leitsätze bildeten dann im dritten Kapitel der Untersuchung die Vergleichsgrundlage für eine Kritik an der juristischen Steuertechnik im IV. Teil des KStG 1977, dem Anrechnungsverfahren auf der Unternehmensebene. Die Kritik folgte mit gesetzestechischen Einzelanalysen, den fünf Sinnabschnitten des gesetzlichen Anrechnungsverfahrens und stellte in einem erheblichen Maß verbesserungsbedürftige Gesetzgebungstechniken fest. Die regelwidrig verwendeten Gesetzgebungstechniken indizieren Störfaktoren der Kommunikation. Die Existenz dieser Störfaktoren stützt das Ergebnis der Untersuchung, dass das finanzwissenschaft-

liche Anrechnungsmodell unzureichend in Steuerrechtsnormen transformiert wurde.

Es wurde ein problemorientiertes, nicht adressatengerechtes Verfahren beschrieben, das heute gewissermaßen "neben" der Körperschaftsteuersystematik steht. Die mangelnde Transformation bewirkt, daß die getroffene Gerechtigkeitsentscheidung des Gesetzgebers für die Gesetzesanwender nicht transparent wird. Ihre pauschale Kritik am Körperschaftsteuergesetz 1977 war also berechtigt. Wegen der Einzelheiten können wir an dieser Stelle auf die zusammenfassende Betrachtung der untersuchten Störfaktoren in § 17 der Darstellung verweisen.

Die juristisch-technische Beurteilung des Körperschaftsteuergesetzes 1977, die unser Auftrag war, mußte von der Tatsache ausgehen, daß dem Gesetzesverfasser im Steuerrecht keine geschlossene Theorie der Gesetzgebung zur Verfügung steht. Die im Verlauf der Untersuchung erwachsene Methodik zeigt, daß es auch zum heutigen Stand der Wissenschaft Möglichkeiten gibt, das Steuerrecht einfacher und überschaubarer zu machen. Das aus dem Körperschaftsteuergesetz entwickelte Elementarmodell könnte eine Hilfe bieten, die hoffnungsvolle Diskussion der letzten fünf Jahre um die Verbesserung der Steuergesetze erneut zu beleben und damit zu verdeutlichen, daß doch gute Voraussetzungen für den Beruf unserer Zeit zur Steuergesetzgebung bestehen. Anhand solcher Modelle sollten alle alten Gesetze auf ihre Gesetzgebungstechnik hin analysiert werden und zudem neue Steuermodelle adäquat in Steuerrechtsnormen transformiert werden.

Auf diese Weise könnte der Stoff eines Steuergesetzbuches gründlicher erkannt und etwas "richtiger ausgesprochen" werden.

LEBENS LAUF

Am 4. Juni 1949 in Bad Doberan/Mecklenburg als Sohn des Hoteliers Werner Metz und seiner Ehefrau Charlotte geboren, begann ich den Schulbesuch 1956 nach der Flucht mit den Eltern in Düsseldorf und setzte ihn in Hamburg, Rheine/Westfalen und Oldenburg (Oldbg.) fort. Im Mai 1970 legte ich das Abitur an der Hindenburgschule in Oldenburg ab. Vom Juni 1970 bis August 1972 diente ich 26 Monate in der Bundeswehr und wurde zum Reserve-Offizier ausgebildet.

Im Wintersemester 1972/73 begann ich mein achtsemestriges Studium der Rechtswissenschaft an der Albert-Ludwigs-Universität zu Freiburg mit dem Schwerpunkt Wirtschaftsrecht und bestand im November 1976 das Erste Juristische Staatsexamen in Freiburg. Den Vorbereitungsdienst absolvierte ich von März 1977 bis August 1979 in Baden-Württemberg und bestand im Januar 1980 das Zweite Juristische Staatsexamen vor dem Landesprüfungsamt in Stuttgart.

Neben der Referendartätigkeit und den Arbeiten zu der Dissertation studierte ich vom Sommersemester 1977 sechs Semester Wirtschaftswissenschaften ebenfalls an der Albert-Ludwigs-Universität zu Freiburg. Zur Anfertigung der vorliegenden Dissertation war ich vom Februar 1978 bis Juli 1978 vom Referendardienst beurlaubt und verfügte über ein Graduiertenstipendium.

Seit dem Frühjahr 1980 bin ich als Syndicus für den Verband der Baden-Württembergischen Textilindustrie e.V. in Lörrach/Baden tätig.

